

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-20-40-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

INT -Dispositions communes - Droit conventionnel - Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel - Revenus immobiliers - Gains en capital - Professions indépendantes - Revenus d'emploi - Tantièmes

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale

Dispositions communes

Titre 2 : Droit conventionnel

Chapitre 2 : Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel

Section 4 : Revenus immobiliers, gains en capital, professions indépendantes, revenus d'emploi et tantièmes

Sommaire :

I. Revenus des biens immobiliers et des exploitations agricoles

II. Gains en capital

III. Professions indépendantes

IV. Revenus d'emplois

V. Tantièmes

1

Les développements qui suivent n'ont donc qu'un caractère indicatif. Ils doivent toujours être complétés par l'examen des dispositions conventionnelles applicables aux différentes catégories de revenus prévues dans chaque convention fiscale.

I. Revenus des biens immobiliers et des exploitations agricoles

10

Généralement, la plupart des conventions fiscales accordent le droit d'imposer à l'État sur le territoire duquel est situé le bien immobilier qui produit le revenu à imposer. Ainsi, les revenus qu'un non-résident tire des biens immobiliers dont il est propriétaire et qui sont situés en France, seront en principe imposables en France.

La solution est en principe la même pour les revenus tirés des droits attachés à des immeubles situés en

France et pour les revenus correspondant aux droits des associés dans les sociétés visées à l'[article 1655 ter du CGI](#), qui sont réputées, quelle que soit leur forme juridique, ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres.

En outre, dans la plupart des cas, les stipulations prévues pour les revenus de biens immobiliers sont également applicables aux bénéfices des exploitations agricoles

20

Il est rappelé ([BOI-INT-DG-20-20-10](#)) que l'article des conventions fiscales relatifs aux bénéfices des entreprises ne s'applique pas aux revenus catégoriels visés expressément par un autre article de la convention.

Lorsque les conventions fiscales conclues par la France contiennent un article relatif aux professions indépendantes distinct de celui relatif aux bénéfices des entreprises ([BOI-INT-DG-20-20-10](#)), l'article relatif aux revenus immobiliers précise également qu'il s'applique aux « *revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante* ».

30

Afin d'éviter toute difficulté d'interprétation, les conventions définissent en général les biens immobiliers par référence au droit de l'État où les biens sont situés.

C'est ainsi que la France considère comme des revenus tirés de biens immobiliers, les revenus provenant de l'utilisation directe, de la location ou de l'usage sous toute autre forme du droit de jouissance de biens immobiliers situés en France procurés par la propriété d'actions, parts ou autres droits dans une société, une fiducie ou toute autre institution ou entité et détenus par cette société, fiducie, institution ou entité.

II. Gains en capital

40

Les conventions posent généralement un principe selon lequel les gains en capital sont imposables dans l'État de la résidence du cédant.

Elles prévoient toutefois certaines exceptions à ce principe.

50

Biens immobiliers ou droits relatifs à des biens immobiliers. Ainsi, les plus-values de cession de biens immobiliers (bâti ou non bâti) ou de droits relatifs à des biens immobiliers (usufruit, nue-propriété, servitudes, droit de surélévation, mitoyenneté, etc.) sont imposables dans l'État où les biens sont situés.

Les sociétés visées à l'[article 1655 ter du CGI](#) étant réputées ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres, les cessions de droits sociaux consenties par ces derniers ont donc pour objet, non des droits immobiliers corporels, mais les biens eux-mêmes, représentés par les actions ou parts cédées. En principe, la cession des actions ou parts de ces sociétés constitue une vente du local à la jouissance ou à la propriété duquel lesdites actions ou parts donnent vocation. En conséquence, cette vente, soumise au régime fiscal des ventes d'immeubles, est en général imposable dans l'État où les biens représentés par les actions ou parts cédées sont situés.

De nombreuses conventions fiscales attribuent expressément à la France le droit d'imposer les plus-values de cession de parts, actions ou autres droits dans des sociétés non cotées (ayant ou non leur siège social en France) à prépondérance immobilière en France, au sens du droit interne.

Lorsqu'aucune convention fiscale ne fait obstacle à l'application du droit interne, les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'[article 4 B du CGI](#) sont soumises au prélèvement prévu à l'[article 244 bis A du même code](#), sur les plus-values résultant de la cession

d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué pour plus de la moitié par de tel biens et droits.

Ce prélèvement est libératoire de l'impôt sur le revenu dû en raison des sommes qui l'ont supporté.

Lorsqu'aucune convention fiscale ne fait obstacle à l'application du droit interne, les personnes physiques qui ne sont pas domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI ou les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France sont soumises au prélèvement d'un tiers, prévu à l'article 244 bis A du même code, sur les plus-values résultant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif brut est constitué pour plus de la moitié par de tel biens et droits (Réponse à QE n°12117 de M. Jean-Louis MASSON, JO Sénat du 28 juillet 2005).

60

Biens faisant partie de l'actif d'un établissement stable. Les gains tirés de la cession de ces biens sont imposables au lieu de la situation de l'établissement stable.

La solution est en principe identique lorsque la cession porte sur l'établissement stable lui-même.

70

Parts ou actions de sociétés françaises passibles de l'impôt sur les sociétés (sociétés qui ne sont pas à prépondérance immobilière). Certaines conventions fiscales permettent à la France d'imposer les plus-values réalisées par des personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France et provenant de la cession d'actions, parts ou autres droits faisant partie d'une participation substantielle dans une société (autre qu'une société à prépondérance immobilière) résidente de France. Les conventions fiscales qui prévoient une telle dérogation au principe de l'imposition des plus-values mobilières dans l'État de la résidence du cédant précisent ce qu'il faut entendre par participation substantielle.

Sous réserve des dispositions conventionnelles, les plus-values de cessions de droits sociaux réalisées par des personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B de ce même code sont imposables en France en application des dispositions de droit interne.

L'imposition de la plus-value est subordonnée à la seule condition que les droits détenus directement ou indirectement dans les bénéficiers sociaux par le cédant ou son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants, aient dépassé ensemble 25 % de ces bénéficiers à un moment quelconque au cours des cinq dernières années.

80

Navires et avions exploités en trafic international. Les gains provenant de la cession de ces biens sont généralement imposables dans l'État où est situé le siège de direction effective de l'entreprise.

III. Professions indépendantes

90

Principe. Seuls sont imposables en France les revenus imputables à une base fixe située en France. Les conventions fiscales permettent en principe à la France d'imposer les revenus provenant de l'exercice par une personne physique qui n'est pas un résident de France, d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant, si cette personne dispose en France d'une base fixe pour l'exercice de ses activités, mais uniquement dans la mesure où ces revenus sont imputables à cette base fixe.

Exception : Imposition de revenus non rattachables à une base fixe en France. Certaines conventions permettent, sous certaines conditions, d'imposer des revenus de professions libérales, même

lorsque le bénéficiaire n'a pas de base fixe en France. Chacune d'elles précise les conditions auxquelles est subordonnée l'imposition des revenus en cause dans le pays de la source.

Quoi qu'il en soit, les résidents des pays concernés sont imposables lorsqu'ils disposent d'une base fixe en France. Dans le cas contraire, lorsque leurs revenus de source française sont imposables en France en vertu des conventions, ils relèvent de la retenue à la source prévue à l'article [182 B du CGI](#).

100

Dans tous les cas où il n'existe pas d'article relatif aux professions indépendantes, les revenus tirés de l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant sont traités par référence à l'article relatif aux bénéfices d'entreprises en tant que bénéfices d'entreprise.

IV. Revenus d'emplois

110

L'expression « revenus d'emplois » est employée par opposition à l'expression « fonctions publiques » définie au [BOI-INT-DG-20-20-60](#). Les personnes concernées sont, en substance, les salariés qui ne sont ni :

- fonctionnaires et assimilés ;
- artistes et sportifs salariés.

Généralement, les salariés non-résidents qui exercent une activité en France y sont imposables sur les rémunérations correspondant à cette activité.

Les conventions fiscales prévoient toutefois certaines exceptions à ce principe.

120

Les missions temporaires. La plupart des conventions prévoient que les rémunérations ne sont imposables que dans l'État (ou territoire) de la résidence lorsque :

- a. Le bénéficiaire ne séjourne en France que pendant une ou des périodes n'excédant pas la durée indiquée par la convention (le plus souvent 183 jours au cours de l'année fiscale considérée ou d'une période de douze mois consécutifs) ;
- b. Les rémunérations sont payées par un employeur ou pour un employeur qui n'est pas résident de France ;
- c. La charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur aurait en France.

Pour que les rémunérations bénéficient en France, État du lieu de l'activité professionnelle, de l'exonération prévue par la convention, il faut que les trois conditions prévues aux a, b et c ci-dessus soient réunies.

L'appréciation de la durée de 183 jours doit être faite en considérant le cas échéant les différents séjours que l'intéressé a pu effectuer en France au cours de l'année fiscale ou de la période de douze mois considérée (selon la rédaction retenue par la convention applicable).

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 en France. 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 en France 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 », de délais de livraison), les jours de maladie (à moins qu'ils n'empêchent le salarié de partir alors qu'il aurait eu normalement droit à l'exonération).

Toutefois, les journées passées en transit en France au cours d'un trajet entre deux points extérieurs à cet État doivent être exclues des calculs.

Il résulte de ces principes que toute journée entière passée en dehors de l'État d'activité, que ce soit en vue de vacances, de voyages d'affaires ou pour toute autre raison, ne doit pas être prise en compte. Toute fraction de journée, même brève, pendant laquelle le contribuable est présent en France compte comme journée de présence dans cet État pour le calcul de la période de 183 jours.

Lorsqu'un même salarié accomplit en France plusieurs séjours au cours de l'année fiscale ou de la période de douze mois consécutifs, 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.

Si la durée totale ainsi décomptée demeure au plus égale à 183 jours pour la période considérée, la France, 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 la France, 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 la période de douze mois consécutifs.

Il convient de se reporter à l'article relatif aux revenus d'emploi de la convention fiscale à appliquer.

130

Frontaliers. Des dispositions particulières, qui résultent des conventions fiscales ou d'accords spécifiques sont applicables aux personnes qui ont le statut fiscal de frontalier au sens de ces conventions ou accords. La règle est que les salaires des frontaliers sont imposables dans le pays de la résidence.

140

Rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international. De nombreuses conventions réservent l'imposition de ces rémunérations :

- soit à l'État du siège de direction effective de l'entreprise ;
- soit à l'État de résidence des personnes concernées.

Les dispositions en cause sont parfois également applicables aux rémunérations afférentes à un emploi salarié exercé à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure .

V. Tantièmes

150

Généralement, les tantièmes, jetons de présence et autre rétributions similaires qu'un résident d'un Etat reçoit, en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société, sont généralement imposables dans l'Etat de résidence de la société qui les verse.

Les personnes non résidentes qui perçoivent des rémunérations de cette nature, à raison de fonctions exercées auprès de sociétés résidentes de France, sont imposables en France sur ces rémunérations.

160

Cette règle d'imposition ne s'applique qu'aux rémunérations versées au bénéficiaire en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance et non au titre d'un emploi salarié qu'il exercerait au sein de la même société ou pour d'autres activités exercées auprès de cette société.