

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-20-100-23/06/2015

Date de publication : 23/06/2015

Date de fin de publication : 03/06/2016

INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel - Élimination de la double imposition

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 10 : Élimination de la double imposition

Sommaire :

I. Généralités

II. La méthode de l'imputation

A. Principe de l'imputation

B. Octroi d'un crédit d'impôt

III. La méthode de l'exemption

A. Principe de l'exemption

B. Application du taux effectif

1

Les développements qui suivent n'ont qu'un caractère indicatif, ils doivent toujours être complétés par l'examen des dispositions conventionnelles à appliquer en matière d'élimination de la double imposition prévues dans chaque convention fiscale conclue par la France (BOI-INT-CVB).

I. Généralités

10

Les conventions fiscales suivent des principes directeurs pour éliminer la double imposition par l'État dont le contribuable est un résident. Ces principes s'appliquent de la même manière à l'impôt sur la fortune et aux impôts sur les successions et les donations.

20

Les stipulations conventionnelles relatives aux méthodes pour éliminer les doubles impositions traitent de la double imposition juridique, c'est à dire du cas où une même personne est imposable au titre d'un même revenu, d'une même fortune ou d'une même succession ou donation par plus d'un État.

Elles n'ont pas pour objectif de traiter de la double imposition dite économique, c'est à dire du cas où deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu, d'une même fortune, d'une même succession ou donation.

30

L'élimination de la double imposition conventionnelle peut être envisagée selon deux principes. Il convient toutefois de se reporter aux dispositions prévues dans chaque convention conclue par la France et aux commentaires y afférents développés au [BOI-INT-CVB](#).

II. La méthode de l'imputation

A. Principe de l'imputation

40

Selon ce principe, l'État de résidence impose l'intégralité des revenus du contribuable, y compris ceux imposables dans l'État de la source en prévoyant toutefois, soit :

- une imputation intégrale, c'est à dire en accordant une déduction correspondant au montant total de l'impôt effectivement payé dans l'autre État sur des revenus imposables dans cet État ;
- une imputation ordinaire, c'est à dire en accordant une déduction au titre de l'impôt payé dans l'autre État, limitée à la fraction de son propre impôt qui correspond aux revenus imposables dans l'autre État.

B. Octroi d'un crédit d'impôt

43

S'agissant des conventions fiscales conclues par la France, deux méthodes d'élimination de la double imposition sont envisagées :

- méthode 1 : l'octroi d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt payé dans l'autre État à raison des revenus de source étrangère dont le résident de France est le bénéficiaire. Dans ce cas, l'impôt étranger doit avoir été établi conformément aux principes de la convention applicable et le crédit d'impôt sera limité au montant de l'impôt français calculé à raison des mêmes revenus ;
- méthode 2 : l'octroi d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source étrangère dont le résident de France est le bénéficiaire, sous réserve que le revenu ait été effectivement imposé dans l'autre État, quel que soit toutefois le montant de l'impôt effectivement perçu dans l'État étranger concerné. Dans ce cas, la méthode de l'imputation conduit à l'exemption des revenus de source étrangère.

45

Pour la méthode 2 évoquée au **§ 43**, le crédit d'impôt est égal au produit de l'impôt sur les revenus de source française et étrangère par un ratio comportant au numérateur le revenu de source étrangère considéré, sans déduction de charges, et au dénominateur le revenu net global.

Il est précisé que le revenu net global se calcule par imputation sur le revenu brut global des charges déductibles liées à la situation personnelle et familiale.

Le calcul est donc le suivant : crédit d'impôt = impôt sur les revenus mondiaux * (revenu de source étrangère / revenu net global)

III. La méthode de l'exemption

A. Principe de l'exemption

50

Selon ce principe, l'État de résidence n'assujettit pas les revenus imposables dans l'État de la source soit :

- en exemptant intégralement ces revenus ;
- en les exemptant avec progressivité c'est à dire en n'imposant pas ces revenus mais en conservant toutefois le droit de les prendre en considération lorsqu'il fixe l'impôt à percevoir sur le reste du revenu.

60

Cette règle dite du taux effectif a pour objet de maintenir intégralement la progressivité de l'impôt acquitté dans un État malgré les exonérations que cet État accorde en application des accords internationaux qu'il a conclus ou auxquels il est partie ou, exceptionnellement, compte tenu des dispositions de son droit interne.

L'impôt est calculé sur le montant total des revenus du contribuable mais il n'est dû qu'en proportion de la part que représentent les revenus effectivement imposables en France dans le montant total des revenus.

B. Application du taux effectif

70

De nombreuses conventions fiscales signées par la France en matière d'impôt sur le revenu contiennent une disposition prévoyant l'application du taux effectif.

La règle du taux effectif concerne les contribuables résidents de France au sens des conventions destinées à éviter les doubles impositions dont certains des revenus sont exonérés d'impôt en France, mais néanmoins pris en compte pour calculer un taux moyen d'imposition. Bien entendu, cette règle s'applique quelle que soit la personne qui, au sein du foyer fiscal, a perçu les revenus qui sont exonérés en France en vertu d'une convention fiscale.

L'application de la règle du taux effectif consiste à calculer l'impôt applicable aux seuls revenus imposables en France en utilisant le taux moyen de l'impôt exigible à raison de l'ensemble des revenus qui auraient été imposables en l'absence de disposition spéciale exonérant certains d'entre eux.

Dans la pratique, l'impôt exigible est calculé en trois temps :

- tout d'abord, détermination de la cotisation de base qui est l'impôt correspondant à l'ensemble des revenus qui seraient imposables en France en l'absence de disposition spéciale exonérant certains d'entre eux ;
- ensuite, liquidation de l'impôt exigible en multipliant la cotisation de base par le rapport existant entre le montant des revenus effectivement imposables en France et le montant total des revenus sur lesquels la cotisation de base a été calculée ;
- enfin, calcul de l'impôt effectivement dû après imputation éventuelle de la décote, des réductions d'impôt, des retenues à la source non libératoires et des crédits d'impôt.

Les modalités pratiques de calcul de l'impôt sur le revenu selon la règle dite du taux effectif sont

80

Il convient de considérer que la règle du taux effectif prévue par les conventions fiscales ne trouve pas à s'appliquer à l'égard des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France. En cas de transfert de domicile de France à l'étranger ou de l'étranger en France, les dispositions prévues pour les personnes domiciliées ne sont applicables qu'aux revenus de la période de domiciliation en France.

Par suite, seuls les revenus (exonérés en France) réalisés ou devenus disponibles pendant cette période de domiciliation en France sont susceptibles d'être pris en compte pour calculer le taux d'imposition effectif des revenus imposables de l'année du transfert.

90

Il conviendra de se reporter à la rédaction de la clause d'élimination de la double imposition de chaque convention et aux commentaires développés sur chacune d'elle au [BOI-INT-CVB](#).