

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-20-100-20200219

Date de publication : 19/02/2020

DGFIP

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

IV. Modalités d'élimination des doubles impositions afférentes aux prélèvements sociaux des non-résidents

Actualité liée : 19/02/2020 : INT - Reconnaissance par les Etats-Unis d'Amérique que la CSG et la CRDS entrent dans le champ de la convention fiscale franco-américaine

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 ont notamment pour objet d'éliminer la double imposition des revenus 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 à cet égard 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, qui figure dans le [modèle de convention fiscale publié par l'organisation de coopération et de développement économiques \(OCDE\)](#), 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, pour les résidents, 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 **II-B § 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, et au dénominateur le revenu net imposable.

Il est précisé que le revenu net imposable se calcule par imputation sur le revenu brut global des charges déductibles liées à la situation personnelle et familiale et des abattements spéciaux pour personnes âgées, invalides ou enfants à charge ayant fondé un foyer distinct.

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

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 ;
- soit 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 seconde 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 de la règle 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 sont 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 commentées au [BOI-IR-LIQ-20-30-30](#) auquel il convient de se reporter.

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](#).

IV. Modalités d'élimination des doubles impositions afférentes aux prélèvements sociaux des non-résidents

100

En l'absence de convention fiscale conclue entre la France et l'Etat de résidence du bénéficiaire des revenus de source française, la contribution sociale généralisée (CSG) et la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) trouvent à s'appliquer selon les seules règles de droit interne. Dans ce cas, aucun engagement conventionnel ne contraint l'Etat de résidence à éliminer la double imposition éventuelle.

110

Pour l'application de ses conventions fiscales, la France considère que ces contributions sont assimilées à l'impôt sur le revenu.

En effet, selon une jurisprudence constante du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat, la CSG et la CRDS sont des impôts sur le revenu qui relèvent de la catégorie des impositions de toute nature au sens de l'[article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958](#).

Par conséquent, ces contributions sont couvertes par les dispositions des conventions fiscales visant à éliminer la double imposition, à moins que leur rédaction particulière ne les exclue.

Tel est le cas des conventions fiscales conclues par la France avec Bahreïn ([BOI-INT-CVB-BHR](#)) et l'Inde ([BOI-INT-CVB-IND](#)), qui ne couvrent que la CRDS, et de celles conclues avec Monaco, la Polynésie française ([BOI-INT-CVB-PYF](#)) et Saint-Martin ([BOI-INT-CVB-MAF](#)), qui ne couvrent ni la CSG, ni la CRDS.

La convention fiscale du 19 juin 2008 liant la France et le Royaume-Uni ([BOI-INT-CVB-GBR](#)) écarte quant à elle expressément la possibilité d'imputer la CSG et la CRDS sur l'impôt prélevé au Royaume-Uni (alinéa c) du paragraphe 2 de l'article 24 de la convention).

120

Ainsi, les personnes physiques domiciliées fiscalement hors de France qui perçoivent des revenus qui sont soumis à la CSG et à la CRDS peuvent être fondées à demander à leur Etat de résidence, dans les conditions prévues par la convention fiscale applicable, d'imputer sur l'impôt acquitté localement le montant correspondant à ces prélèvements sociaux afin d'éliminer les doubles impositions éventuelles.

130

Certaines administrations fiscales étrangères sont néanmoins susceptibles de contester cette lecture et peuvent considérer que ces contributions ne sont pas assimilables à l'impôt sur le revenu pour l'application de la convention liant les deux Etats.

140

S'agissant de la [convention fiscale du 31 août 1994 modifiée liant la France et les Etats-Unis d'Amérique \(BOI-INT-CVB-USA-10\)](#), les termes de son article 24, qui précisent les modalités selon lesquelles les Etats-Unis déterminent le crédit déductible de l'impôt américain sur le revenu, ont pu conduire l'administration américaine à considérer comme hors champ la CSG et la CRDS ([RM Narassiguin n°7429, JO AN du 15 janvier 2013 p. 510](#)).

Cette position a depuis été abandonnée. Dans une [publication officielle du 19 juillet 2019](#), l'*Internal Revenue Service* (IRS), l'agence fédérale américaine chargée du recouvrement de l'impôt, a reconnu que la CSG et la CRDS sont des impôts à ce titre inclus dans le champ de la convention fiscale, et non des cotisations sociales. Désormais, la CSG et la CRDS sont prises en compte dans le calcul du crédit d'impôt déductible de l'impôt américain sur le revenu accordé aux résidents américains percevant des revenus de source française ainsi qu'aux résidents de France soumis à l'impôt américain à raison de leur nationalité américaine.