

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-LIQ-20-30-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

**IR – Liquidation - Modalités particulières d'imposition – Calcul de l'impôt
en fonction de la règle du « taux effectif »**

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu

Liquidation

Titre 2 : Calcul de l'impôt

Chapitre 3 : Modalités particulières d'imposition

Section 3 : Calcul de l'impôt en fonction de la règle du " taux effectif "

Sommaire :

I. Sources de la règle du taux effectif

A. Conventions fiscales internationales

B. Accords internationaux particuliers relatifs aux organisations internationales intergouvernementales

II. Personnes concernées

A. Personnes ayant leur domicile fiscal en France

B. Personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France

C. Personnes transférant leur domicile de France à l'étranger ou de l'étranger en France

D. Salariés détachés à l'étranger

E. Cas particuliers

1. Agents diplomatiques et consulaires

2. Personnels des organisations internationales

a. Personnes concernées par les dispositions fiscales dérogatoires

b. Accords conclus par la France ou adhésion aux traités sur les privilèges et immunités de certaines institutions

c. Dispositions fiscales prévues par la convention de 1947 à l'égard des institutions spécialisées des Nations unies

1° Régime fiscal applicable aux fonctionnaires des institutions spécialisées des Nations unies

a° Personnes concernées

b° Exonérations accordées

2° Régime fiscal applicable aux fonctionnaires de l'UNESCO, de l'OACI, de la BIRD, de la SFI, de l'AID et du FMI

a° Organisation des Nations unies pour l'éducation, la science et la culture (UNESCO)

b° Organisation de l'aviation civile internationale (OACI)

c° Fonds monétaire international (FMI), banque internationale pour la reconstruction et le développement (BIRD), société financière internationale (SFI), association internationale de développement (AID)

3° Régime fiscal applicable aux revenus perçus par les membres du personnel du CERN de nationalité française ou résidents permanents en France

4° Contribuables soumis au régime micro-entreprise ou micro-BNC qui optent pour les versements libératoires

III. Modalités d'application pratique

A. Calcul de la cotisation de base

1. Nature des revenus à prendre en considération
2. Montant des revenus à prendre en considération
 - a. Salariés envoyés à l'étranger par un employeur établi en France
 - b. Évaluation des revenus libellés en monnaie étrangère
 - c. Revenus des fonctionnaires internationaux
3. Détermination du montant du revenu global imposable
4. Calcul de la cotisation de base ou impôt théorique mondial

B. Calcul de la cotisation exigible

C. Calcul de l'impôt dû

D. Exemple d'application

IV. Obligations des contribuables

A. Incidences de cette disposition

B. Cas particulier de la déclaration des revenus des fonctionnaires internationaux

1

La règle 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.

En effet, par exemple, lorsqu'une convention fiscale retire à la France le droit d'imposer certains revenus d'un contribuable résident de France, il serait inéquitable que cette exonération se traduise également par une atténuation du poids relatif de l'impôt dû sur les autres revenus. Cette règle trouve à s'appliquer essentiellement en matière d'impôt sur le revenu mais aussi en ce qui concerne l'impôt sur les successions et l'impôt de solidarité sur la fortune. Elle consiste à calculer l'impôt afférent aux seuls éléments imposables en France, au taux de l'impôt correspondant à l'ensemble des éléments qui auraient été imposés en l'absence de dispositions spécifiques exonérant certains d'entre eux.

10

Concrètement, 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.

20

Le tarif progressif peut s'appliquer en tenant compte, non seulement du revenu effectivement assujéti à l'impôt sur le revenu en France, mais aussi de revenus exonérés ou exclusivement imposables à l'étranger, conformément à l'article 170 du code général des impôts (CGI) et à l'article 197 C du CGI.

Cette règle du « taux effectif » s'applique notamment :

- aux salariés détachés à l'étranger, dont les rémunérations sont, sous certaines conditions, exonérées (l'impôt afférent aux revenus autres que les salaires exonérés doit être calculé au taux correspondant à l'ensemble des revenus, imposables et exonérés) ;
- aux fonctionnaires des organisations internationales, exonérés d'impôt français à raison de leur rémunération internationale ;
- aux contribuables soumis au régime micro-entreprise ou micro-BNC qui optent pour les versements libératoires de l'impôt sur le revenu prévus à l'article 151-0 du CGI (l'impôt afférent aux revenus autres que ceux soumis aux versements libératoires doit être calculé au taux correspondant à l'ensemble des revenus imposables et exonérés) ;
- lorsque des conventions internationales le prévoient.

30

La règle du taux effectif ne concerne que les contribuables domiciliés en France (ou résidents de France) au sens des conventions internationales.

Mais, elle s'applique sans restriction aux contribuables de nationalité étrangère, dans les mêmes conditions qu'à l'égard des nationaux français.

40

Pour l'application du taux effectif :

- un impôt théorique est calculé par application du barème (métropole ou département d'outre-mer) à un revenu net imposable total, égal à la somme des revenus nets qui auraient été imposables en France en l'absence de dispositions spéciales les exonérant, diminués des déficits antérieurs, des charges du revenu global et des abattements (personnes âgées, enfants mariés) ; le quotient familial est éventuellement plafonné ;
- l'impôt correspondant aux revenus dont l'imposition revient à la France est calculé par application à l'impôt théorique d'une fraction dont le numérateur est constitué par le revenu effectivement imposable en France, déterminé après déduction des déficits, des charges et des abattements, et le dénominateur par le revenu ayant servi au calcul de l'impôt théorique.

Il y a lieu ensuite de calculer l'impôt effectivement dû après application éventuellement de la décote, des réductions d'impôt, des retenues à la source non libératoires ou des crédits d'impôt.

I. Sources de la règle du taux effectif

50

L'application de la règle du taux effectif, largement admise par le droit fiscal international, n'est pas automatique et doit être expressément prévue par un texte. Les différentes sources de la règle du

taux effectif sont les suivantes.

A. Conventions fiscales internationales

60

Il est rappelé que les conventions avec les États qui ne prévoient pas l'application du taux effectif contiennent des dispositions spécifiques qui se substituent à la méthode dite du taux effectif (cf. série "International" (INT)).

Lorsque le droit d'imposer certains revenus perçus par une personne physique résidente de France est attribué de manière exclusive à l'autre État, elles prévoient que l'élimination de la double imposition pour les résidents de France soumis à l'impôt sur le revenu qui perçoivent des revenus de source étrangère s'opère selon la méthode dite de l'imputation.

Dès lors, les revenus provenant de l'autre État et imposés dans cet État conformément à la convention sont également imposables en France. L'impôt étranger n'est pas déductible pour le calcul des revenus imposables en France.

70

Mais le résident de France, bénéficiaire de ces revenus a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel ces revenus sont compris. Le crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus, quel que soit par ailleurs le montant de l'impôt effectivement perçu dans l'État étranger concerné.

80

Cette méthode d'élimination de la double imposition est commentée dans la notice explicative concernant la [déclaration des revenus encaissés à l'étranger par un contribuable domicilié en France n° 2047](#) (CERFA n° 11226).

B. Accords internationaux particuliers relatifs aux organisations internationales intergouvernementales

90

Il s'agit plus précisément des accords dits « accords de siège » signés entre la France et les organisations internationales installées en France et des traités internationaux multilatéraux (actes constitutifs d'organisations internationales ou protocoles sur les privilèges et immunités) ratifiés ou approuvés et publiés par la France.

Ces accords peuvent comporter des dispositions concernant le régime fiscal applicable aux rémunérations perçues par les fonctionnaires de l'organisation.

Lorsque ces rémunérations sont exonérées de l'impôt français normalement exigible, certains accords permettent l'application de la règle du taux effectif.

II. Personnes concernées

A. Personnes ayant leur domicile fiscal en France

100

La règle du taux effectif concerne les contribuables domiciliés en France (France métropolitaine, Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) ou « 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. 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.

110

Par ailleurs, la règle du taux effectif prévue par [l'article 197 C du CGI](#) est subordonnée à la présence, dans les accords de la convention, d'une disposition expresse prévoyant la possibilité de calculer l'impôt au taux effectif et ne concerne que les personnes qui ont conservé leur domicile fiscal en France

120

En l'absence de cette disposition, l'imposition s'effectue en France sur la totalité des revenus français et étrangers sans l'application du taux effectif et sans crédit d'impôt.

B. Personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France

130

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 effet, le taux minimum d'imposition 20 % ou 14,4 % pour les départements d'outre-mer visé à [l'article 197 A du CGI](#) tient lieu de taux effectif (déterminé de façon forfaitaire) à l'égard des intéressés qui peuvent bénéficier de la mesure de tempérament prévue par le même texte.

C. Personnes transférant leur domicile de France à l'étranger ou de l'étranger en France

140

En cas de transferts, 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.

150

Il faut, en principe, se référer à la date à laquelle le revenu est devenu disponible lorsque celui-ci entre dans l'une des catégories suivantes : salaires, pensions, rentes viagères, revenus de capitaux mobiliers, revenus fonciers, bénéfices non commerciaux, rémunérations de dirigeants de sociétés visées à l'article 62 du CGI. Pour les bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices agricoles et les plus-values, c'est au contraire la date de réalisation du revenu qui doit être retenue.

160

Il est rappelé en outre qu'en matière d'impôt sur le revenu, la France s'entend de la France continentale et des départements d'outre-mer de Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion. Les indications qui précèdent sont donc également valables en cas de transfert de domicile entre la France, ainsi définie, et une collectivité d'outre-mer, la collectivité de Nouvelle-Calédonie ou Mayotte.

Des dispositions particulières sont toutefois prévues, pour les membres des expéditions françaises dans le territoire des Terres australes et antarctiques françaises (cf. [BOI-RSA-GEO-30](#)).

D. Salariés détachés à l'étranger

170

L'article 197 C du CGI prévoit expressément l'application de la règle du taux effectif à raison des salaires exonérés en vertu des dispositions de l'article 81 A du CGI, perçus par les salariés domiciliés en France qui sont envoyés à l'étranger par leur employeur (cf. [BOI-RSA-GEO-10](#)). L'impôt dont ces contribuables sont redevables en France sur les revenus autres que les salaires exonérés est calculé au taux correspondant à l'ensemble de leurs revenus imposables et exonérés.

E. Cas particuliers

1. Agents diplomatiques et consulaires

180

Pour les exonérations dont bénéficient les agents diplomatiques et consulaires (3° de l'article 5 du CGI), cf. [BOI-IR-CHAMP-40](#).

190

La règle du taux effectif est applicable en revanche à ceux des agents qui sont exclus du bénéfice de l'exonération prévue par les conventions de Vienne (soit en raison de leur nationalité française, soit parce qu'ils sont considérés comme résidents permanents de France au sens de ces conventions), mais qui ne sont cependant pas soumis à l'impôt en France à raison de leur traitement ou de leurs revenus de source étrangère en application des dispositions spécifiques d'une convention fiscale signée par la France.

200

Exemple : agent diplomatique de l'ambassade de Belgique, résident permanent de France au sens des conventions de Vienne.

Outre son traitement officiel, il dispose de revenus fonciers provenant de la location d'un appartement situé en France.

Son traitement officiel ne bénéficie pas de l'exonération prévue par les conventions de Vienne mais n'est cependant pas imposable en France par application de l'[article 19-B-3 de la Convention fiscale franco-belge du 10 mars 1964](#). Dans ces conditions, l'impôt dû par l'intéressé sur ses revenus fonciers de source française sera calculé au taux effectif en prenant en considération sa rémunération officielle de source publique belge.

2. Personnels des organisations internationales

210

Les rémunérations perçues par les personnels français et étrangers des organisations internationales sont des traitements et salaires imposables dans les conditions prévues par la loi interne, sauf si un traité international applicable en France prévoit expressément des exonérations.

Ces traités sont propres à chaque organisation. En raison de la diversité de situation des organisations, les dispositions fiscales qu'ils contiennent sont variées. C'est pourquoi il n'y a pas d'homogénéité dans les dérogations au droit commun dont peuvent bénéficier certains personnels des organisations internationales. Il convient de se reporter à chaque traité pour connaître la nature et les conditions de ces dérogations et les catégories de personnels visées.

220

Les fonctionnaires internationaux français et étrangers demeurent imposables, dans les conditions de droit commun, à raison des autres revenus dont ils disposent en sus de leurs émoluments officiels.

a. Personnes concernées par les dispositions fiscales dérogatoires

230

Les dérogations au droit commun que les conventions liant la France à des organisations internationales intergouvernementales comportent, sont toujours d'interprétation stricte. Il en résulte en particulier que peuvent seuls bénéficier des mesures d'exonération fiscale ainsi prévues les fonctionnaires et agents d'une organisation internationale couverts par le statut du personnel de l'organisation et y occupant un emploi budgétairement prévu. Toute autre est en revanche la situation fiscale des personnes qui, même de façon régulière, louent leurs services aux dites organisations dont ils reçoivent une rémunération n'ayant pas le caractère d'un salaire ; leur situation relève du droit commun et les revenus ainsi perçus doivent être imposés conformément à la législation nationale, sous réserve de l'application éventuelle des conventions fiscales destinées à éviter les doubles impositions. Cette distinction, de portée générale, s'applique, quelle que soit l'activité exercée. Pour leur part, les interprètes travaillant pour le compte des

organisations internationales relèvent en fait tantôt de la première catégorie, auquel cas ils sont soumis au régime fiscal propre à l'organisation, tantôt de la seconde catégorie, leur situation devant alors être appréciée au regard du droit commun (RM, André Rossinot, JO, AN, 28 mars 1983, p. 1494).

b. Accords conclus par la France ou adhésion aux traités sur les privilèges et immunités de certaines institutions

240

La France a conclu avec certaines institutions spécialisées des Nations unies des accords sur leur statut en France ou a adhéré aux traités sur les privilèges et immunités de certaines institutions. C'est le cas pour l'organisation de l'aviation civile internationale (OACI), de l'organisation des Nations unies pour l'éducation, la science et la culture (UNESCO), de la banque internationale pour la reconstruction et le développement (BIRD), de la société financière internationale (SFI), de l'association internationale du développement (AID) et du fonds monétaire international (FMI).

Dans ce cas, les dispositions de ces traités particuliers prévalent sur celles de la [convention sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées approuvée par l'assemblée générale des Nations Unies le 21 novembre 1947](#).

250

Cela étant, sur le plan fiscal, les différences avec la [convention sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées approuvée par l'assemblée générale des Nations Unies le 21 novembre 1947](#) ne concernent que le régime applicable aux fonctionnaires.

260

Par ailleurs, l'organisation mondiale du commerce (OMC), sans être une institution spécialisée des Nations unies, bénéficie des privilèges et immunités de la [convention sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées approuvée par l'assemblée générale des Nations Unies le 21 novembre 1947](#), en application de l'article 8 de l'accord signé à Marrakech le 15 avril 1994 qui l'institue.

270

Enfin, l'organisation des Nations unies pour le développement industriel (ONUDI) a conclu le 31 janvier 1983 avec les autorités françaises, au bénéfice de son service de Paris, un accord pour le renforcement de la coopération industrielle entre la France et les pays en développement qui prévoit que les privilèges et immunités des Nations unies lui sont accordés. Ce régime reste applicable.

c. Dispositions fiscales prévues par la convention de 1947 à l'égard des institutions spécialisées des Nations unies

280

La [section 9 de l'article 3 de la convention sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées approuvée par l'assemblée générale des Nations Unies le 21 novembre 1947](#) prévoit que « les institutions spécialisées, leurs avoirs, revenus et autres biens sont exonérés de tout impôt direct ». Le traité précise « qu'elles ne demanderont pas l'exonération d'impôts qui ne seraient pas en excès de la

simple rémunération » pour services d'utilité publique.

L'exonération concerne notamment les impositions sur le revenu et sur le capital.

290

Toutefois, cette disposition ne s'applique que lorsque l'institution agit dans le cadre de son activité définie par les statuts qui la régissent et procède à des opérations qui sont nécessaires à l'accomplissement de ses fonctions ou relèvent de la gestion normale de ses biens.

Exemple : Les revenus produits par la gestion de sa trésorerie ou la plus-value résultant de la cession d'un immeuble dans le cadre du transfert ou de l'aménagement du siège ou d'autres locaux officiels sont exonérés.

300

Conformément à la première réserve formulée par la France lors de son adhésion à la [convention sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées approuvée par l'assemblée générale des Nations Unies le 21 novembre 1947](#), aucune exonération ne doit donc être accordée aux biens et fonds :

- administrés par les institutions mais qui ne leur appartiennent pas ;
- destinés à l'amélioration de la situation individuelle des membres actuels ou anciens de leur personnel, tels que les fonds de pension par exemple.

1° Régime fiscal applicable aux fonctionnaires des institutions spécialisées des Nations unies

a° Personnes concernées

310

La [section 18 de l'article 6 de la convention sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées approuvée par l'assemblée générale des Nations Unies le 21 novembre 1947](#) prévoit que « chaque institution spécialisée déterminera les catégories de fonctionnaires auxquelles s'appliquent les dispositions » relatives aux privilèges et immunités de ses agents.

Les catégories d'agents susceptibles de bénéficier d'exemptions fiscales varient donc en fonction de chaque institution.

Dès lors, il appartient au contribuable qui remplit les conditions pour bénéficier d'une exonération à ce titre d'apporter les justificatifs de sa situation.

320

En tout état de cause, aucune exonération d'impôt sur le revenu ne peut être accordée à des personnes percevant des honoraires pour des conférences ou d'autres services de courte durée.

Exemple : consultants, experts, etc..

330

La qualité de fonctionnaire international est à justifier par la présentation d'un contrat de travail signé par l'employé et un représentant de l'organisation. Ce document est généralement appelé lettre de nomination ou notification. La durée de l'engagement et la catégorie ou la classe ainsi que l'échelon de la personne recrutée doivent y être précisés.

Ces personnes sont toujours soumises à une imposition interne prélevée par l'organisation sur leur rémunération au bénéfice de son budget. Par ailleurs ils participent à la caisse commune des pensions des Nations unies lorsque leur employeur y est affilié. Tel est le cas de toutes les institutions spécialisées à l'exception de l'union postale universelle, la BIRD, le FMI, l'AID et la SFI.

b° Exonérations accordées

340

La [section 19 de l'article 6 de la convention sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées approuvée par l'assemblée générale des Nations Unies le 21 novembre 1947](#) prévoit que « les fonctionnaires des institutions spécialisées jouiront en ce qui concerne les traitements et émoluments qui leur sont versés par les institutions spécialisées, des mêmes exonérations d'impôt que celles dont jouissent les fonctionnaires de l'organisation des Nations unies, et dans les mêmes conditions ».

350

Les fonctionnaires des institutions spécialisées des Nations unies, quelle que soit leur nationalité, qui résident en France sont exonérés d'impôt sur le revenu ainsi que de la contribution sociale généralisée et de la contribution pour le remboursement de la dette sociale sur les traitements et émoluments versés par l'institution qui les emploie.

Cette disposition ne concerne que les rémunérations versées par l'institution elle-même, à l'exclusion de tout complément de salaire ou prime provenant d'un autre organisme.

360

Elle ne bénéficie qu'aux agents en exercice. Les pensions versées après cessation d'activité aux retraités sont imposables dans les conditions de droit commun.

En application de l'article 29 de l'accord entre le Gouvernement de la République française et l'Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture (UNESCO) relatif au siège de l'UNESCO et à ses privilèges et immunités sur le territoire français signé à Paris le 2 juillet 1954, la France et l'UNESCO ont soumis à un arbitrage le litige les opposant sur l'imposition des pensions de retraite versées par la Caisse commune des pensions des Nations Unies aux anciens fonctionnaires de cette Organisation internationale.

Le tribunal arbitral était prié de dire si l'article 22 b de l'accord de siège précité qui prévoit que « les fonctionnaires régis par les dispositions du statut du personnel de l'Organisation seront exonérés de

tout impôt direct sur les traitements et émoluments qui leur seront versés par l'Organisation » est applicable aux anciens fonctionnaires de l'Organisation résidant en France et percevant, après la cessation de leur activité, une pension de retraite versée par la Caisse commune des pensions du personnel des nations Unies.

Dans sa sentence du 14 janvier 2003, le tribunal arbitral a répondu par la négative.

Il en résulte que les pensions de retraites versées aux anciens fonctionnaires de l'UNESCO sont imposables en France dans les conditions de droit commun.

En application de l'article IX du compromis d'arbitrage signé entre la France et l'UNESCO, cette sentence est définitive et obligatoire et doit être mise en œuvre dans le respect des règles de l'action en répétition de l'administration.

D'une manière générale, cette sentence conforte la position de l'administration selon laquelle, à l'exception des anciens agents des Communautés européennes, les anciens agents ou fonctionnaires des organisations internationales ne bénéficient d'aucune exonération d'impôt en France sur les rentes, pensions de retraite et de survie qu'ils perçoivent après la cessation de leur activité.

370

Les revenus d'autres sources (revenus fonciers ou du conjoint par exemple) sont imposables dans les conditions de droit commun. La règle du taux effectif n'est pas applicable, c'est-à-dire que les montants exonérés ne sont pas pris en compte pour l'application du barème.

2° Régime fiscal applicable aux fonctionnaires de l'UNESCO, de l'OACI, de la BIRD, de la SFI, de l'AID et du FMI

a° Organisation des Nations unies pour l'éducation, la science et la culture (UNESCO)

380

L'article 19 de l'accord relatif au siège de l'UNESCO et à ses privilèges et immunités sur le territoire français du 2 juillet 1954 prévoit l'octroi du statut d'agent diplomatique au directeur général, à son adjoint, aux directeurs de départements, aux chefs de services, aux chefs de bureau, ainsi qu'aux fonctionnaires ayant un grade supérieur ou égal à P5.

b° Organisation de l'aviation civile internationale (OACI)

390

L'article 15 de l'accord conclu entre la France et l'OACI relatif au statut de l'organisation en France réserve l'exonération d'impôt direct aux seuls « membres permanents » du personnel de son bureau.

L'échange de lettres intervenu les 3 juin 1983 et 9 février 1984 et annexé à l'accord précise que l'expression « membres permanents » ne concerne que les personnes engagées par l'organisation

sur la base d'un contrat d'une durée d'au moins un an pour occuper un poste administratif ou technique y compris les services linguistiques au siège du bureau et qui y consacrent toute leur activité professionnelle.

400

Par ailleurs, l'article 17 de l'accord donne le statut d'agent diplomatique au directeur et au représentant adjoint du bureau français de l'OACI ainsi qu'au président du conseil et au secrétaire général de cette organisation.

c° Fonds monétaire international (FMI), banque internationale pour la reconstruction et le développement (BIRD), société financière internationale (SFI), association internationale de développement (AID)

410

Les textes qui régissent les statuts de ces institutions en France prévoient l'exonération d'impôts directs des traitements et émoluments versés par ces institutions aux administrateurs, à leurs suppléants, aux fonctionnaires et aux employés à la condition que les intéressés ne soient pas des nationaux du pays où ils exercent leurs fonctions.

Dans ces conditions, les personnes de nationalité française employées en France par l'une de ces quatre institutions ne peuvent prétendre à aucune exonération sur ces traitements et émoluments.

3° Régime fiscal applicable aux revenus perçus par les membres du personnel du CERN de nationalité française ou résidents permanents en France

420

Les membres du personnel du CERN acquittent un impôt interne sur les rémunérations, paiements et autres prestations payées par l'organisation.

En contrepartie, ces revenus ne sont pas assujettis à l'impôt sur le revenu en France.

430

Cette disposition ne s'applique qu'aux agents en exercice ; les personnes qui ont cessé leur activité en sont notamment exclues.

440

Les autres revenus perçus par les intéressés (par exemple, les revenus fonciers, revenus de capitaux mobiliers) sont imposables dans les conditions habituelles.

Toutefois, la règle du taux effectif n'est pas applicable. Il n'est donc pas tenu compte des montants des traitements, paiements et autres prestations financières versées par le CERN et soumis à l'imposition interne de l'organisation pour l'application du barème de l'impôt à ces autres revenus.

450

Conformément aux dispositions de l'[article 170 bis du CGI](#), tous les membres du personnel du CERN qui résident en France, qu'ils soient de nationalité française ou non, doivent déposer annuellement une déclaration de revenus, y compris lorsqu'ils ne perçoivent que des rémunérations du CERN soumises à l'impôt interne et exonérées d'impôt sur le revenu en France.

Ils sont tenus de porter sur leur déclaration l'ensemble des revenus soumis à imposition en France. S'agissant plus particulièrement des personnes de nationalité française, il est précisé qu'elles ne sont plus tenues d'y faire figurer les montants des rémunérations versées par le CERN soumises désormais à l'imposition interne de l'organisation.

Les membres du personnel du CERN doivent joindre à leur déclaration l'attestation délivrée par l'organisation qui mentionne pour l'année concernée le montant total des rémunérations, paiements et autres prestations financières ainsi que le montant de l'impôt interne perçu par l'organisation au titre de la même période.

Les intéressés doivent cocher sur leur déclaration la case qui concerne les déclarants qui ont perçu des revenus en provenance d'organismes internationaux, exonérés d'impôt en France et non pris en compte pour le calcul du taux effectif.

460

En définitive, la règle du taux effectif est applicable à l'égard des fonctionnaires internationaux ayant, ou considérés comme ayant, leur domicile fiscal en France dans les deux cas suivants :

- lorsque l'accord spécifique régissant le statut de l'organisation internationale et de ses personnels le prévoit expressément.
- ou, par application d'une convention fiscale générale signée par la France, dès lors que l'exonération du traitement officiel des intéressés résulte des seules dispositions de cette convention, soit parce que la France n'est pas liée par l'accord spécifique relatif à l'organisation internationale en cause, soit parce qu'un tel accord ne concerne pas le statut fiscal des personnels de l'organisation.

4° Contribuables soumis au régime micro-entreprise ou micro-BNC qui optent pour les versements libératoires

470

L'impôt afférent aux revenus autres que ceux soumis aux versements libératoires de l'impôt sur le revenu prévus à l'[article 151-0 du CGI](#) doit être calculé au taux correspondant à l'ensemble des revenus imposables et exonérés.

III. Modalités d'application pratique

480

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.

490

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, ou des crédits d'impôt.

500

Pour l'application du taux effectif en cas de revenus d'origine métropolitaine et provenant des DOM, cf. [BOI-IR-LIQ-20-30-10](#).

A. Calcul de la cotisation de base

1. Nature des revenus à prendre en considération

510

Il s'agit de l'ensemble des revenus qui auraient été imposables en France si une disposition spéciale d'une convention fiscale, d'un accord international particulier ou du CGI, assortie d'une clause prévoyant l'application de la règle du taux effectif, n'avait pas exonéré certains d'entre eux.

520

Les revenus exonérés doivent être retenus pour calculer le taux effectif lorsqu'il existe une disposition en ce sens :

- soit dans une convention destinée à éviter les doubles impositions, conclue avec un État étranger ou une collectivité territoriale de la République française dotée d'un régime fiscal autonome ;
- soit dans un accord particulier relatif à une organisation internationale ;
- soit à l'[article 197 C du CGI](#), en ce qui concerne les salaires totalement ou partiellement exonérés en vertu de l'[article 81 A du CGI](#) ou de l'ensemble des revenus du foyer fiscal.

530

En revanche, ne doivent pas être retenus les revenus qui, en toute hypothèse, auraient été exonérés en France par application d'une disposition spéciale du droit interne français.

Cette exclusion ne concerne pas les salaires exonérés en vertu de l'article 81 A du CGI, qui sont toujours pris en compte pour le calcul de l'impôt au taux effectif en vertu de l'article 197 C du CGI (en ce sens, arrêt du CE du 22 mai 1992, n° 85946) ;

540

De même ne doivent pas être retenus les revenus exonérés par un accord particulier (accord de coopération, etc.) autre que celui qui autorise expressément le calcul de l'impôt français au taux effectif.

Exemple : Coopérant français en mission dans l'État X. Un accord de coopération entre la France et l'État X prévoit que les salaires des coopérants sont imposables dans l'État X seulement, mais ne comporte pas de clause permettant le calcul de l'impôt au taux effectif.

Même si une convention fiscale générale signée entre la France et l'État X précise que l'impôt français peut être calculé au taux effectif, le taux de l'impôt afférent aux autres revenus conventionnellement imposables en France ne pourra pas être liquidé en prenant en considération le traitement versé au coopérant dès lors que l'exonération de ce traitement ne résulte pas de la convention fiscale qui seule permet l'application de la règle du taux effectif ;

550

Enfin ne doivent pas être retenus les revenus qui sont soumis en France à un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu.

Exemple : les intérêts soumis au prélèvement libératoire prévu à l'article 125 A du CGI.

2. Montant des revenus à prendre en considération

560

La qualification des revenus et, par suite, l'application des règles d'assiette sont celles qui résultent de la loi interne française.

Les revenus de source étrangère doivent être évalués selon les règles applicables aux revenus de source française de même nature, sauf, bien entendu, si la législation française prévoit expressément en ce qui les concerne des règles d'assiette particulières.

Ainsi, conformément au 2^{ème} alinéa du 1 de l'article 158 du CGI, les bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices non commerciaux et les bénéfices agricoles réalisés à l'étranger sont obligatoirement évalués à leur montant réel.

570

Par ailleurs, les revenus de source étrangère sont retenus pour leur montant net, déduction faite des charges exposées en vue de leur acquisition ou de leur conservation. Ces charges peuvent être déterminées forfaitairement dans les cas prévus par la loi interne française (frais professionnels des salariés notamment). Les cotisations de sécurité sociale acquittées à l'étranger peuvent également être déduites du revenu dans les limites autorisées par la législation française.

580

Enfin, l'impôt sur le revenu acquitté à l'étranger à raison d'un revenu de source étrangère peut venir en déduction du revenu retenu pour l'application de la règle du taux effectif. Cette déduction est opérée sur le revenu brut avant toute imputation des déductions forfaitaires. Le montant de cet impôt étranger doit être justifié. S'il n'a pas été acquitté par voie de retenue à la source et n'a pas été payé au moment du dépôt de la déclaration de revenus en France, une régularisation de l'imposition établie en France peut être obtenue ultérieurement à ce titre, par voie de réclamation.

590

Cette règle concerne également les fonctionnaires internationaux soumis au système de l'impôt interne. Seul le salaire net qui leur est versé par l'organisation internationale doit être pris en compte pour le calcul de l'impôt au taux effectif.

600

À titre de règle pratique, et sauf circonstances exceptionnelles, le service accepte le montant du revenu déclaré à l'étranger, sous déduction de l'impôt acquitté localement. Mais cette mesure de tolérance ne remet pas en cause le droit pour l'Administration de contrôler l'exactitude des déclarations produites. Dès lors, sur demande du service, toute justification doit être apportée sur les modalités de calcul des revenus de source étrangère, mentionnés pour le calcul de l'impôt français au taux effectif.

a. Salariés envoyés à l'étranger par un employeur établi en France

610

Pour l'application de la règle du taux effectif en ce qui les concerne, il est admis de ne retenir que la fraction du salaire qui aurait été reçue si le contribuable avait exercé la même activité en France, abstraction faite, par conséquent, des avantages particuliers liés à l'expatriation.

620

Les déficits de source étrangère qui auraient été déductibles des autres revenus imposables en l'absence de convention fiscale, doivent être pris en compte pour l'application de la règle du taux effectif.

Il s'agit, des déficits provenant d'activités dont les résultats sont exclus des bases d'imposition en France par application de la convention fiscale prévoyant la possibilité de calculer l'impôt au taux effectif. Les déficits provenant d'opérations effectuées dans un pays non lié à la France par une convention fiscale sont imputés sur les revenus de même nature ou sur le revenu global dans les conditions de droit commun.

Toutefois, lorsqu'un déficit a été pris en compte totalement ou partiellement au titre d'une année donnée, il doit être fait abstraction de ce déficit pour l'application de la règle du taux effectif au titre des années suivantes. Il convient donc de veiller, dans cette situation, à ce que les revenus de source étrangère déclarés pour le calcul de l'impôt au taux effectif au titre des années suivantes ne prennent pas à nouveau en compte le déficit déjà déduit.

Toute justification sur la réalité des déficits imputés doit être fournie. En particulier, les éléments comptables ayant servi à la détermination du déficit seront produits afin de permettre d'en vérifier la réalité et le montant au regard des règles fiscales françaises. Si l'application des règles françaises aboutit à la détermination d'un déficit moindre (ou d'un bénéfice), ce résultat sera retenu.

b. Évaluation des revenus libellés en monnaie étrangère

630

Les revenus de source étrangère doivent être évalués, conformément à la règle de droit commun, au cours du change de la monnaie étrangère à Paris, au jour de l'inscription en compte à l'étranger.

c. Revenus des fonctionnaires internationaux

640

L'impôt dû par les fonctionnaires internationaux soumis à la règle du taux effectif est calculé en appliquant au montant des revenus imposables le taux moyen de cotisation dont ils seraient redevables à raison de l'ensemble de leurs revenus, y compris la rémunération reçue de l'organisation internationale.

650

Les rémunérations officielles ne doivent entrer en compte que pour leur montant déterminé dans les conditions de droit commun.

660

Le calcul d'impôt est également effectué dans les conditions de droit commun. En particulier, s'agissant de salariés, les fonctionnaires internationaux peuvent bénéficier de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels.

670

Les fonctionnaires internationaux peuvent obtenir la déduction des frais réellement engagés, sous réserve d'en fournir la justification.

3. Détermination du montant du revenu global imposable

680

Les charges déductibles du revenu global, visées au [II de l'article 156 du CGI](#) (pensions alimentaires, etc.) doivent être prises en compte pour déterminer le montant du revenu global imposable utilisé pour le calcul de la cotisation de base.

De même, doivent être déduits les abattements spécifiques prévus par le droit interne français (en ce qui concerne les personnes âgées, la prise en compte des enfants mariés) et les déficits déductibles (y compris les déficits de source étrangère : cf. [§ 620](#)).

Remarque 1 : Le droit à déduction résultant de la prise en compte d'une charge déductible du revenu global dans la limite d'un pourcentage du revenu (exemple : souscriptions SOFICA) ou de l'abattement pour les personnes âgées ou invalides prévu à l'[article 157 bis du CGI](#), doit être apprécié une première fois pour la détermination du revenu imposable mondial, puis une seconde fois pour celle du revenu effectivement imposable en France.

Remarque 2 : Les déficits effectivement imputables sont ceux provenant d'opérations réalisées en France, d'opérations réalisées dans des pays non liés à la France par une convention fiscale ou d'opérations réalisées dans des pays conventionnés et dont les résultats doivent être compris dans les bases d'imposition en France en application des conventions fiscales. Ne doivent pas être déduits les déficits résultant d'opérations dont les résultats ne sont pas imposables en France (qui sont cependant pris en compte pour la détermination de la cotisation de base).

4. Calcul de la cotisation de base ou impôt théorique mondial

690

Elle est égale à l'impôt résultant de l'application du barème progressif sur l'ensemble des revenus imposables et exonérés, après déduction, le cas échéant, des charges du revenu global, des abattements spécifiques prévus par la législation interne (personnes âgées ou invalides, enfants mariés rattachés), des déficits antérieurs, et éventuellement plafonnement des effets du quotient familial.

B. Calcul de la cotisation exigible

700

L'impôt exigible est égal au produit de la cotisation de base ou impôt théorique mondial par le rapport existant entre le montant du revenu effectivement imposable en France déterminé après déduction des déficits, des charges et des abattements, et le revenu ayant servi au calcul de l'impôt théorique mondial ou, pour les revenus des auto-entrepreneurs et les honoraires de prospection commerciale, le revenu net total.

C. Calcul de l'impôt dû

710

L'impôt dû est égal à la cotisation exigible diminuée, le cas échéant, de la décote s'il y a lieu et des réductions ou des crédits d'impôt ou des retenues à la source non libératoires prévus aux [articles 199 ter du CGI](#) à [200 quaterdecies du CGI](#).

D. Exemple d'application

720

Exemple : Un contribuable marié, sans enfant, et détaché à l'étranger pendant plus de 183 jours au cours de l'année 2009 a perçu :

- un salaire de 50 000 € à raison d'une activité exercée à l'étranger exonéré d'impôt sur le revenu, en application du [I de l'article 81 A du CGI](#) ;
- des revenus fonciers perçus en France d'un montant imposable de 10 000 €.

Il a réalisé en France une plus-value de cession de titres de 7 000 € taxable à 18 %.

Par ailleurs, il a effectué des dons à des œuvres d'un montant de 200 € et il a versé une pension alimentaire de 2 500 € à un ascendant.

Impôt correspondant au revenu mondial :

- revenus fonciers imposables : 10 000 € ;
- salaires retenus pour l'application du taux effectif : 50 000 € ;
- soit un montant imposable, après déduction pour frais professionnels, de 45 000 € ;
- déduction de la pension alimentaire : – 2 500 € ;

Montant du revenu mondial : $10\,000\,€ + 45\,000\,€ - 2\,500\,€ = 52\,500\,€$;

Droits simples, pour 2 parts, résultant de l'application du barème : 4 672 € (Impôt correspondant au revenu mondial).

Impôt dû en France :

- impôt dû à raison des revenus réalisés en France : $(10\,000\,€ - 2\,500\,€ = 7\,500\,€)$, calculé d'après le taux effectif : $4\,672\,€ \times 7\,500\,€ / 52\,500\,€ = 667\,€$;
- décote : $439\,€ - 333,50\,€ = 105,50\,€$ arrondi à : – 106 € ;
- réduction d'impôt relative aux dons aux œuvres : $200\,€ \times 66\,\% = 132\,€$, soit – 132 € ;

Impôt sur plus-value : $7\,000\,€ \times 18\,\% = 1\,260\,€$, soit + 2 260 €.

Impôt dû : 1 689 € .

IV. Obligations des contribuables

730

Pour calculer le taux effectif, il est nécessaire de connaître le montant des revenus exonérés. Le [4 de l'article 170 du CGI](#) prévoit donc une obligation déclarative en la matière.

A. Incidences de cette disposition

740

Les contribuables sont tenus de déclarer spontanément les revenus exonérés à retenir pour le calcul du taux effectif.

Les montants à retenir doivent être indiqués à la ligne de la [déclaration complémentaire de revenus n° 2042 C](#) (CERFA n° 11222) prévue à cet effet et il est recommandé de joindre à la déclaration une note comportant les renseignements suivants :

- nature et montant brut (avant déduction des charges et de l'impôt étranger) des revenus exonérés ;
- pays d'origine de ces revenus ;
- montant des charges afférentes à chacune des catégories de revenus exonérés ;
- nature et montant de l'impôt acquitté à l'étranger.

B. Cas particulier de la déclaration des revenus des fonctionnaires internationaux

750

Les secrétaires généraux des organisations internationales concernées remettent à chaque agent du personnel, au début de l'année, une fiche mentionnant, pour l'année écoulée, le montant global de son traitement et de ses indemnités, autres que les sommes versées en compensation des frais inhérents aux fonctions exercées (sauf option pour la déduction des frais réels).

Cette attestation qui doit, en principe, être jointe à la déclaration de revenus est, en cas d'oubli, réclamée directement aux contribuables intéressés.