

Actualité

Date de publication : 26/12/2014

INT - Élimination de la double imposition - Revenus de source étrangère - Précisions sur les modalités de calcul du crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français

Série / Divisions :

INT - DG, INT - CVB

Texte :

Afin de tenir compte du droit de l'Union européenne, des précisions sont apportées sur les modalités de calcul du crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source étrangère dont un résident de France est le bénéficiaire pour l'application des dispositions afférentes à l'élimination de la double imposition dans les conventions fiscales signées par la France.

Actualité liée :

x

Documents liés :

[BOI-INT-DG-20-20-100](#) : INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel - Élimination de la double imposition

[BOI-INT-CVB-DZA-60](#) : INT - Convention fiscale entre la France et l'Algérie - Élimination des doubles impositions

[BOI-INT-CVB-DEU-10-70](#) : INT - Convention fiscale entre la France et l'Allemagne en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune - Élimination de la double imposition - Non-discrimination - Dividendes et intérêts perçus par les O.P.C.V.M. allemand - Bénéfice consolidé des sociétés française

Signataire des document liés :

Véronique Bied-Charreton, Directrice de la législation fiscale.

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-20-100-20141226

Date de publication : 26/12/2014

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

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 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](#).

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-DZA-60-20141226

Date de publication : 26/12/2014

DGFIP

INT - Convention fiscale entre la France et l'Algérie - Élimination des doubles impositions

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale

Conventions bilatérales

Algérie

Chapitre 6 : Élimination des doubles impositions

Sommaire :

I. Résidents de France soumis à l'impôt sur le revenu

A. Règles particulières aux différentes catégories de revenus

1. Dividendes, intérêts, redevances, revenus des professions indépendantes de source algérienne imposables en Algérie en l'absence d'une base fixe dans cet État, rémunérations des salariés de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international, rémunérations des administrateurs de sociétés et revenus des artistes et sportifs

2. Autres revenus

B. Notion « d'impôt français correspondant à ces revenus »

C. Modalités pratiques d'élimination des doubles impositions

D. Ordre d'imputation des crédits d'impôt sur l'impôt dû en France

II. Résidents de France soumis à l'impôt sur les sociétés

A. Dividendes, intérêts, redevances, rémunérations des administrateurs de sociétés et revenus des artistes et sportifs

B. Autres revenus

C. Régimes du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé

D. Clauses anti-abus

III. Résidents de France soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune

IV. Situation particulière de l'impôt excédentaire perçu en Algérie à raison des intérêts et des redevances payés à un résident de France

V. Successions

A. Défunt résident de France

B. Défunt non résident de France

Les règles d'élimination des doubles impositions sont prévues à l'article 24 de la convention et au point 5 a), b) et c) du Protocole.

I. Résidents de France soumis à l'impôt sur le revenu

1

L'élimination de la double imposition pour les résidents de France soumis à l'impôt sur le revenu qui perçoivent des revenus de source algérienne s'opère, aux termes du paragraphe 1 de l'article 24, selon la méthode de l'imputation.

Suivant cette méthode, la France en tant qu'État de résidence du contribuable calcule l'impôt sur la base du montant total des revenus du contribuable, y compris ceux qui proviennent d'Algérie. La double imposition qui en résulte pour le contribuable est éliminée par l'imputation sur l'impôt français d'un crédit d'impôt.

10

Le paragraphe 1 a) prévoit ainsi que les revenus provenant d'Algérie et imposés dans ce pays conformément à la convention sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français. L'impôt algérien n'est pas déductible pour le calcul de ces revenus.

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. Ce crédit est calculé comme indiqué aux **I-A et B § 20 à § 60**.

A. Règles particulières aux différentes catégories de revenus

1. Dividendes, intérêts, redevances, revenus des professions indépendantes de source algérienne imposables en Algérie en l'absence d'une base fixe dans cet État, rémunérations des salariés de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international, rémunérations des administrateurs de sociétés et revenus des artistes et sportifs

20

Le crédit d'impôt imputable sur l'impôt français est égal au montant de l'impôt payé en Algérie conformément aux dispositions de la convention sans pouvoir excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. Lorsque le crédit d'impôt ne peut être imputé en totalité, l'excédent ne peut être ni reporté, ni restitué. Le crédit d'impôt s'impute en premier lieu sur l'impôt sur le revenu. L'excédent éventuel s'impute ensuite indifféremment sur le prélèvement social de 2 % sur les revenus du patrimoine, sur la CSG ou sur la CRDS.

Remarque : L'impôt français s'entend de l'impôt sur le revenu mais également des contributions sociales généralisées (CSG) et des contributions pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) ainsi que de toute autre contribution telle que le prélèvement social de 2% sur les revenus du capital.

30

L'expression « montant de l'impôt payé en Algérie » utilisée au a (ii) du paragraphe 1 de l'article 24 désigne le montant de l'impôt algérien effectivement supporté à titre définitif à raison des revenus considérés, conformément aux dispositions de la convention, par le résident de France bénéficiaire de ces revenus (v. point 5. c) du Protocole). La conversion en euros du montant de l'impôt perçu à l'étranger doit, en principe, être faite en retenant le cours du change au jour où cet impôt a été payé. Ce jour coïncide, en principe, avec celui du paiement effectif du revenu lorsque l'impôt a été retenu à la source.

2. Autres revenus

40

Le crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus, quel que soit le montant de l'impôt effectivement perçu en Algérie. Il s'agit de tous les revenus autres que ceux visés au 1 ci-avant, c'est-à-dire les revenus immobiliers (art. 6), les bénéfices des entreprises (art. 7), les bénéfices tirés de l'exploitation de navires et d'aéronefs en trafic international (art. 8), les gains en capital (art. 13), les revenus des professions indépendantes réalisés par l'intermédiaire d'une base fixe située en Algérie visés à l'article 14, paragraphe 1. a), les revenus des professions dépendantes (art. 15) autres que les rémunérations des salariés visés au 1 ci-avant et les rémunérations et pensions publiques (art. 19).

B. Notion « d'impôt français correspondant à ces revenus »

50

Le « montant de l'impôt français correspondant à ces revenus » désigne (point 5. b) du Protocole :

- lorsque l'impôt dû à raison de ces revenus est calculé par application d'un taux proportionnel, le produit du montant des revenus nets considérés par le taux qui leur est effectivement appliqué. Tel est le cas, par exemple, pour les plus-values à long terme des entreprises industrielles ou commerciales relevant de l'impôt sur le revenu, passibles du taux d'imposition de 16 % prévu à l'[article 39 quinquies du code général des impôts \(CGI\)](#) ;
- lorsque l'impôt dû à raison de ces revenus est calculé par application d'un barème progressif, le produit du montant des revenus nets considérés par le taux résultant du rapport entre l'impôt effectivement dû à raison du revenu net global imposable selon la législation française et le montant de ce revenu net global.

60

La référence pour la détermination du crédit d'impôt au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus est utilisée au paragraphe 1 a) (i) et (ii) de l'article 24 avec deux objets distincts :

- au a) (i) de ce paragraphe, la référence à « l'impôt français correspondant à ces revenus » a pour effet de permettre à la France de préserver la progressivité de l'impôt sur le revenu acquitté en France. Il s'agit donc d'une règle analogue à celle dite « du taux effectif » prévue par d'autres conventions fiscales.

Toutefois, l'impôt étranger acquitté à raison de ces revenus n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France ;

- dans le cas du a) (ii) du même paragraphe, elle signifie que la France ne peut accorder sur son impôt une déduction de l'impôt algérien supérieure au montant de l'impôt français correspondant aux revenus considérés.

Cette règle dite « du butoir » est traditionnelle dans les conventions conclues par la France qui prévoient un partage du droit d'imposer. Elle a pour conséquence que l'imputation doit être faite uniquement sur l'impôt français dans la base duquel les revenus concernés ont été compris. Les crédits non imputés ne peuvent être ni reportés, ni restitués.

C. Modalités pratiques d'élimination des doubles impositions

70

Le revenu net global imposable selon la législation française correspond en matière d'impôt sur le revenu à l'ensemble des revenus nets imposables de source française et étrangère.

Le revenu net global imposable doit donc prendre en compte tous les revenus qui ont leur source hors de France, pour autant que ces revenus auraient été passibles de l'impôt français en application de la législation interne française.

Par ailleurs, le revenu net global comprend également les revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une telle convention ([CGI, art. 4 bis](#), [CGI, art. 165 bis](#) et [CGI, art. 209](#)).

80

L'impôt effectivement dû à raison de ce revenu net global imposable est déterminé par la législation interne, dans les conditions de droit commun.

La cotisation ainsi calculée résulte de l'application du barème progressif à l'ensemble des revenus imposables, selon le droit français, après déduction, le cas échéant, des charges du revenu global, des abattements spécifiques et des déficits déductibles et après prise en compte, le cas échéant, de toute réduction d'impôt.

Les modalités de calcul du crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source étrangère dont un résident de France est le bénéficiaire sont précisées au [II-B § 45 du BOI-INT-DG-20-20-100](#).

90

Par ailleurs, l'attention est appelée sur le fait que les dispositions de la documentation administrative qui traitent des modalités d'imputation des réductions d'impôt en cas d'imposition selon la règle dite du taux effectif ne trouvent pas à s'appliquer.

D. Ordre d'imputation des crédits d'impôt sur l'impôt dû en France

100

Il y a lieu de distinguer les crédits d'impôt restituables de ceux qui ne le sont pas. Il convient d'imputer dans un premier temps sur l'impôt calculé dans les conditions fixées ci-dessus, les crédits d'impôt non restituables (tel est le cas notamment des crédits d'impôt visés au [I-A-1 § 20](#) et en règle générale des crédits prévus par les conventions fiscales).

Il convient d'imputer ensuite les crédits d'impôt restituables (ex : avoirs fiscaux provenant de revenus de source française). Les crédits d'impôts non restituables qui n'ont pu être imputés ne peuvent être reportés.

(110-150)

II. Résidents de France soumis à l'impôt sur les sociétés

160

L'élimination des doubles impositions pour les revenus imposables en Algérie visés au [I § 1 et suivants](#) est assurée comme indiqué au [I § 1 à § 30](#) sous réserve de l'application éventuelle de la règle du butoir (cf. [I-A-1 § 20](#) et [I-B § 60](#)) et des indications données ci-après.

170

Toutefois, le paragraphe 1 a) de l'article 24 de la convention prévoit que « les revenus qui proviennent d'Algérie, et qui sont imposables ou ne sont imposables que dans cet État conformément aux dispositions de la présente Convention, sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsque leur bénéficiaire est un résident de France et qu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés, en application de la législation interne française ».

Ces stipulations impliquent que si ces revenus sont exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation française, la double imposition est alors éliminée par référence à cette législation et non d'après les dispositions prévues par la convention. La double imposition des revenus imposables en Algérie qui y ont leur source et qui n'entrent pas normalement dans le champ territorial de l'impôt sur les sociétés tel que défini à l'[article 209 du CGI](#) est ainsi effectuée selon la méthode de l'exemption, ce que confirme expressément le point 5 a) du Protocole.

A. Dividendes, intérêts, redevances, rémunérations des administrateurs de sociétés et revenus des artistes et sportifs

180

Le crédit d'impôt imputable sur l'impôt français est égal au montant de l'impôt payé en Algérie conformément aux dispositions de la convention sans pouvoir excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. Lorsqu'il ne peut être imputé en totalité, l'excédent ne peut être ni reporté, ni restitué.

B. Autres revenus

190

En l'absence de progressivité de l'impôt, la méthode d'élimination des doubles impositions prévue au paragraphe 1, a) (i) de l'article 24 équivaut à une exemption dès lors le crédit d'impôt imputable est égal à l'impôt français lui-même.

Les revenus concernés qui sont imposables en Algérie conformément aux dispositions de la convention ne sont donc pas à retenir pour la détermination du résultat fiscal français.

C. Régimes du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé

200

Les points 7 et 8 du Protocole confirment le droit pour la France d'appliquer les dispositions de l'[article 209 quinquies du CGI](#) concernant ces régimes.

D. Clauses anti-abus

210

La rédaction du paragraphe 1 a) de l'article 24, qui ne retient pas le membre de phrase introductif « nonobstant toute autre disposition de la présente convention », ne permet pas, contrairement à celle retenue au paragraphe A 1. de l'article 25 de la convention fiscale entre la France et la Suisse, dans sa rédaction issue de l'avenant du 22 juillet 1997, de confirmer de manière implicite la possibilité pour la France d'appliquer sa législation interne en matière de lutte contre l'évasion fiscale prévue notamment à l'[article 209 B du CGI](#).

Toutefois, l'application par la France des dispositions de l'article 209 B du CGI ou d'autres dispositions analogues qui amèneraient ou remplaceraient celles de cet article est expressément prévue par le point 7 du Protocole. Ainsi, la France peut mettre en œuvre, dans les conditions prévues par sa législation interne, ce dispositif, nonobstant toute autre disposition de la convention.

220

Le point 7 du Protocole confirme également le droit de la France d'appliquer les dispositions de l'[article 212 du CGI](#) ou d'autres dispositions analogues qui amèneraient ou remplaceraient celles de cet article.

III. Résidents de France soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune

230

La fortune d'un résident de France visée aux paragraphes 1 et 2 de l'article 22 qui est imposable en Algérie est également imposable en France.

240

Lorsque la fortune imposable en Algérie est également imposable en France, les résidents de France bénéficient dans notre pays d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt de solidarité sur la fortune dans les bases imposables duquel la fortune imposable en Algérie est comprise. Ce crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt perçu en Algérie sans que ce crédit puisse excéder le montant de l'impôt français correspondant à cette fortune. Cela signifie que la France ne peut accorder sur l'impôt de solidarité sur la fortune une déduction de l'impôt algérien perçu sur des éléments de cette fortune supérieure au montant de l'impôt français correspondant à ces mêmes éléments de fortune.

250

Les crédits d'impôt non imputés ne peuvent être ni reportés, ni restitués.

IV. Situation particulière de l'impôt excédentaire perçu en Algérie à raison des intérêts et des redevances payés à un résident de France

Paragraphe 1. b de l'article 24.

260

L'alinéa b) du paragraphe 1 de l'article 24 de la convention permet à un résident de France qui perçoit des intérêts ou des redevances de source algérienne qui ont été soumis en Algérie, conformément aux dispositions de la convention, à la retenue à la source au taux de 5 % ou de 12 %, de soumettre sa situation aux autorités fiscales françaises lorsque le montant de l'impôt payé en Algérie excède le montant de l'impôt français payé par ce résident à raison de ces mêmes revenus. Cette stipulation, qui contrevient expressément à la règle dite du butoir exposée au [I-A-1§ 20](#), au [I-B § 60](#) et au [II § 160](#) vise à limiter les rémanences d'imposition qui peuvent être engendrées par le fait que la convention fiscale laisse en pareille hypothèse à l'Algérie le droit d'imposer ces deux catégories de revenus sur une base brute, ce qui peut aboutir à la perception, dans cet État, d'un montant d'impôt sans commune mesure avec celui dû en France par leur bénéficiaire dans les situations où les charges liées à l'acquisition de ces revenus sont importantes (notamment en matière de recherche-développement afférente à certains biens incorporels ou de brevets).

La convention prévoit donc qu'en pareille hypothèse, s'il lui apparaît que la situation présentée par le résident de France concerné a pour conséquence une imposition qui n'est pas comparable à une imposition du revenu net, l'autorité compétente française peut accepter de déroger à la règle dite du butoir et admettre le montant non imputé de l'impôt payé en Algérie en déduction de l'impôt français dû par ce résident de France à raison des autres revenus de source étrangère que ce résident de France a perçu au titre de la même année et qui sont imposables en France.

Les demandes d'application de cette disposition devront être transmises à la Sous-Direction E, Bureau E1 de la Direction de la législation fiscale, 139, rue de Bercy, Code Télédoc 503, 75572 PARIS CEDEX 12 dans les délais de droit commun prévus par l'[article R*. 196-1 du livre des procédures fiscales](#).

V. Successions

270

L'alinéa d) du paragraphe 1 de l'article 24 précise les modalités selon lesquelles la double imposition est évitée, du côté français, en matière de successions. Une distinction est effectuée selon que le défunt, au moment de son décès, était ou non un résident de France.

A. Défunt résident de France

280

Lorsque le défunt était, au moment de son décès, un résident de France, la France impose, dans un premier temps l'ensemble des biens qui font partie de la succession et qui sont imposables en

application des seules dispositions de son droit interne ([CGI, art. article 750 ter](#)). La double imposition qui en résulte est alors éliminée par l'octroi d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt sur les successions payé en Algérie à raison des biens qui, à l'occasion du décès, sont imposables en Algérie aux termes de la convention. Cette imputation ne peut s'exercer que dans la limite de la quote-part de l'impôt français, calculé avant cette déduction, correspondant aux biens imposables en Algérie à raison desquels la déduction doit être accordée (règle du butoir). S'agissant de la définition de l'expression « montant de l'impôt payé en Algérie », les commentaires figurant au [I-A-1 § 30](#) sont entièrement transposables.

B. Défunt non résident de France

290

Lorsque le défunt était un résident d'Algérie, la France ne peut imposer que les biens qui sont imposables en France en application de sa législation interne française sous réserve que les dispositions de la convention n'infirmant pas cette législation. Seuls les biens imposables en France aux termes de l'article 23 de la convention peuvent donc être pris en compte pour la détermination de l'impôt sur les successions français. Toutefois, il est précisé que l'impôt peut être calculé au taux correspondant à la totalité des biens qui seraient imposables en France en vertu de la législation interne française (règle du « taux effectif »).

L'expression « lorsqu'un défunt n'était pas au moment du décès un résident de France », utilisée au d) ii) du paragraphe 1 de l'article 24, doit être interprétée au regard des stipulations du b) de l'article 1^{er} de la convention qui précise que les avantages qu'elle prévoit ne bénéficient qu'à des personnes qui sont des résidents de l'un ou des deux États contractants. Ces dispositions ne trouvent donc pas à s'appliquer à une personne qui ne serait résidente ni de France ni d'Algérie.

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-DEU-10-70-20141226

Date de publication : 26/12/2014

DGFIP

INT - Convention fiscale entre la France et l'Allemagne en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune - Élimination de la double imposition - Non-discrimination - Dividendes et intérêts perçus par les O.P.C.V.M. allemand - Bénéfice consolidé des sociétés françaises

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale

Conventions bilatérales

Allemagne

Chapitre 1 : Convention fiscale entre la France et l'Allemagne en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

Section 7 : Élimination de la double imposition – Non discrimination – Dividendes et intérêts perçus par les OPCVM allemands - Bénéfice consolidé des sociétés françaises

Sommaire :

I. Élimination de la double imposition pour les résidents de France

A. Résidents de France soumis à l'impôt sur le revenu

1. Règles particulières aux différentes catégories de revenus

a. Dividendes visés au paragraphe 9 de l'article 9 de la convention ; tantièmes, jetons de présence et revenus assimilés (Convention, art 11 § 2) ; revenus des travailleurs intérimaires (Convention, art. 13 § 6)

b. Dividendes payés par une société résidente d'Allemagne à un résident de France autres que ceux visés au a) (art. 9 § 2 de la convention)

c. Autres revenus

2. Notion « d'impôt français correspondant à ces revenus »

3. Modalités pratiques d'élimination des doubles impositions

4. Ordre d'imputation des crédits d'impôt sur l'impôt dû en France

B. Résidents de France soumis à l'impôt sur les sociétés

1. Dividendes (y compris ceux visés au paragraphe 9 de l'article 9), tantièmes, jetons de présence et assimilés

2. Autres revenus visés au c) du paragraphe 1-A

- C. Résidents de France soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune
- II. Non-discrimination
- III. Cas particuliers concernant les dividendes et les intérêts perçus par les O.P.C.V.M. allemands
- IV. Modalités d'application de la convention
 - A. Article 25b) de la convention
 - B. Formulaires prévus pour l'application de la convention
- V. Sociétés résidentes de France ayant opté pour le régime du bénéfice consolidé

I. Élimination de la double imposition pour les résidents de France

A. Résidents de France soumis à l'impôt sur le revenu

1

L'élimination de la double imposition pour les résidents de France qui perçoivent des revenus de source allemande s'opère, aux termes du paragraphe 2 de l'article 20 de la convention, selon la méthode de l'imputation.

Le paragraphe 2 a) de l'article 20 de la convention prévoit que les bénéfices et les autres revenus positifs provenant d'Allemagne et imposés dans ce pays conformément à la convention sont également imposables en France. L'impôt allemand n'est pas déductible pour le calcul des revenus imposables en France.

Le bénéficiaire de ces revenus, résident de France, a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel ces revenus sont compris. Ce crédit est calculé comme indiqué ci-après.

1. Règles particulières aux différentes catégories de revenus

a. Dividendes visés au paragraphe 9 de l'article 9 de la convention ; tantièmes, jetons de présence et revenus assimilés (Convention, art 11 § 2) ; revenus des travailleurs intérimaires (Convention, art. 13 § 6)

10

Le crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt payé en Allemagne conformément aux dispositions de la convention sans pouvoir excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus (art. 20 § 2 a) bb) de la convention). Lorsque le crédit d'impôt ne peut être imputé en totalité, l'excédent n'est pas restitué.

b. Dividendes payés par une société résidente d'Allemagne à un résident de France autres que ceux visés au a) (art. 9 § 2 de la convention)

20

Les résidents de France bénéficiaires de dividendes de source allemande disposent, pour l'application aux dits revenus de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, d'un crédit correspondant au montant de l'impôt prélevé en Allemagne dans la limite du taux de 15 % appliqué au montant brut des produits (art. 20 § 2 a) aa) de la convention).

c. Autres revenus

30

Le cc) du paragraphe 2 a) de l'article 20 de la convention indique que sont notamment concernés les revenus provenant de biens immobiliers (Convention, art. 3), les bénéfices attribués à un établissement stable en Allemagne (Convention, art. 4 §§ 1 et 3), les bénéfices tirés de l'exploitation

de navires et d'aéronefs en trafic international (Convention, art. 6 § 1), les revenus provenant d'une profession libérale exercée en Allemagne (Convention, art. 12 § 1), les revenus provenant d'un travail dépendant exercé en Allemagne (Convention, art. 13 § 1) ou afférents à une activité exercée à bord d'un navire ou d'un aéronef ou encore d'un bateau servant à la navigation intérieure (Convention, art. 13 § 2) et les rémunérations publiques (Convention, art. 14).

Cette liste n'est pas exhaustive.

40

Dans toutes ces situations, 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 en Allemagne.

2. Notion « d'impôt français correspondant à ces revenus »

50

Le « montant de l'impôt français correspondant à ces revenus » désigne :

- lorsque l'impôt dû à raison de ces revenus est calculé par application d'un taux proportionnel, le produit du montant des revenus nets considérés par le taux qui leur est effectivement appliqué. Tel est le cas, par exemple, pour les plus-values à long terme des entreprises industrielles ou commerciales relevant de l'impôt sur le revenu, passibles du taux d'imposition prévu à l'[article 39 quinquies du code général des impôts \(CGI\)](#).

- lorsque l'impôt dû à raison de ces revenus est calculé par application d'un barème progressif, le produit du montant des revenus nets considérés par le taux résultant du rapport entre l'impôt effectivement dû à raison du revenu net global imposable selon la législation française et le montant de ce revenu net global.

60

La référence pour la détermination du crédit d'impôt au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus est utilisée au a) du paragraphe 2 de l'article 20 de la convention avec deux objets distincts :

- dans le cas du bb) de ce paragraphe 2 de l'article 20 de la convention, elle signifie que la France ne peut accorder sur son impôt une déduction de l'impôt allemand supérieure au montant de l'impôt français correspondant aux revenus considérés.

Cette règle dite « du butoir » est traditionnelle dans les conventions conclues par la France qui prévoient un partage du droit d'imposer. Elle a pour conséquence que l'imputation doit être faite uniquement sur l'impôt français dans la base duquel les revenus concernés ont été compris. Les crédits non imputés ne peuvent être ni reportés, ni restitués ;

- au cc) du même paragraphe 2 de l'article 20, la référence à « l'impôt français correspondant à ces revenus » a pour effet de permettre à la France de préserver intégralement la progressivité de l'impôt sur le revenu acquitté en France. Il s'agit donc d'une règle analogue à celle dite « du taux effectif » prévue par d'autres conventions fiscales.

70

Toutefois, l'impôt étranger acquitté à raison de ces revenus n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France. De plus, seuls les bénéfiques et autres revenus positifs sont à prendre en compte. Les déficits éventuellement constatés en Allemagne sont exclus pour le calcul de l'impôt dû en France.

(80)

3. Modalités pratiques d'élimination des doubles impositions

90

Le revenu net global imposable selon la législation française correspond en matière d'impôt sur le revenu à l'ensemble des revenus nets imposables de source française et étrangère.

Le revenu net global imposable doit donc prendre en compte tous les revenus qui ont leur source hors de France, pour autant que ces revenus eussent été passibles de l'impôt français en application de la législation interne. Il inclut par conséquent les revenus exonérés en France par une convention fiscale.

L'impôt effectivement dû à raison de ce revenu net global imposable est déterminé par la législation interne, dans les conditions de droit commun.

La cotisation ainsi calculée résulte de l'application du barème progressif à l'ensemble des revenus imposables. Selon le droit français, après déduction, le cas échéant, des charges du revenu global, des abattements spécifiques et des déficits déductibles et après prise en compte, le cas échéant, des réductions d'impôt, de la décote et de la minoration.

Les modalités de calcul du crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus de source étrangère dont un résident de France est le bénéficiaire sont commentées au [II-B § 45 du BOI-INT-DG-20-20-100](#).

Par ailleurs, l'attention est appelée sur le fait que les dispositions relatives au taux effectif ne trouvent pas à s'appliquer.

4. Ordre d'imputation des crédits d'impôt sur l'impôt dû en France

100

Il y a lieu de distinguer les crédits d'impôt restituables de ceux qui ne le sont pas. Il convient d'imputer dans un premier temps sur l'impôt calculé dans les conditions fixées ci-dessus, les crédits d'impôt non restituables., puis il convient d'imputer ensuite les crédits d'impôt restituables.

B. Résidents de France soumis à l'impôt sur les sociétés

110

L'élimination des doubles impositions pour les revenus imposables en Allemagne est assurée compte tenu, s'il y a lieu de l'application de la règle du butoir et des indications données ci-après.

1. Dividendes (y compris ceux visés au paragraphe 9 de l'article 9), tantièmes, jetons de présence et assimilés

120

Le crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt payé en Allemagne conformément aux dispositions de la convention sans pouvoir excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. Lorsqu'il ne peut être imputé en totalité, l'excédent ne peut être ni reporté, ni restitué,

Toutefois, les régies conventionnelles d'élimination de la double imposition n'affectent pas l'exemption des dividendes prévue dans le cadre du régime des sociétés mères par l'[article 145 du CGI](#) et l'[article 216 du CGI](#) lorsque la société résidente de France s'est placée sous un tel régime.

2. Autres revenus visés au c) du paragraphe 1-A

130

En l'absence de progressivité de l'impôt, la méthode d'élimination des doubles impositions prévue au paragraphe 2 a) cc) de l'article 20 de la convention équivaut à une exemption. Ainsi les revenus concernés qui sont imposables en Allemagne conformément aux dispositions de la convention ne sont donc pas à retenir pour la détermination du résultat fiscal français.

C. Résidents de France soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune

140

La fortune d'un résident de France visée aux paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 19 de la convention et imposable en Allemagne est également imposable en France.

Lorsque la fortune imposable en Allemagne est également imposable en France, les résidents de France bénéficient dans notre pays d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt de solidarité sur la fortune dans les bases imposables duquel la fortune imposable en Allemagne est comprise. Ce crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt perçu en Allemagne sans que ce crédit puisse excéder le montant de l'impôt français afférent à cette fortune. Cette expression signifie que la France ne peut accorder sur l'impôt de solidarité sur la fortune une déduction de l'impôt allemand perçu sur des éléments de cette fortune supérieure au montant de l'impôt français correspondant à ces mêmes éléments de fortune.

Les crédits d'impôt non imputés ne peuvent être ni reportés, ni restitués.

150

Pour évaluer, en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, les biens immobiliers sis en Allemagne et appartenant à un résident français, l'administration retient la valeur vénale de ces biens en Allemagne, quand bien même l'Allemagne évalue les biens immobiliers situés sur son territoire selon une autre méthode (en l'occurrence la méthode unitaire, qui détermine des valeurs proches de la valeur cadastrale).

Bien entendu, pour évaluer les biens immobiliers situés en Allemagne selon le critère de la valeur vénale, l'administration française pourra se faire communiquer des informations sur le marché immobilier local grâce à l'assistance administrative prévue entre les deux pays.

II. Non-discrimination

160

Les paragraphes 1 et 2 de l'article 21 de la convention disposent que les personnes physiques et les personnes morales, sociétés de personnes et associations qui sont des nationaux de l'un des États contractants ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation autre ou plus lourde que celle à laquelle sont assujettis les nationaux de cet autre État se trouvant dans la même situation.

Il est précisé que l'expression « se trouvant dans la même situation » doit s'entendre de contribuables placés, au regard de l'application de la législation et de la réglementation fiscale de droit commun, dans des circonstances de droit et de fait analogues. En particulier, lorsqu'un État établit une distinction entre ses nationaux (personnes physiques, personnes morales, sociétés de personnes et associations), suivant qu'ils résident ou non sur son propre territoire, il ne peut être tenu d'accorder aux nationaux de l'autre État qui ne résident pas sur son territoire, le traitement qu'il réserve à ses résidents nationaux, mais il s'oblige à les faire bénéficier du traitement dont profitent ses nationaux non résidents.

170

Le paragraphe 3 du même article 21 de la convention pose le même principe de l'égalité de traitement avec les nationaux de chacun des deux États contractants à l'égard des apatrides qui sont imposables dans ledit État.

180

Le paragraphe 4 prévoit que l'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant n'est pas établie dans cet autre État de façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre État qui exercent la même activité.

Toutefois, cette disposition n'oblige pas un État contractant à accorder aux résidents de l'autre État contractant qui possèdent un tel établissement stable les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents.

190

Le paragraphe 5 prévoit que bénéficient, dans chacun des deux États contractants du régime d'imposition prévu pour les entreprises dudit État les entreprises dont le capital est, en totalité ou en partie, directement ou indirectement détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant.

Cette disposition n'est toutefois applicable que lorsque les entreprises d'un État sont de même nature que les entreprises de cet État dont le capital est ainsi détenu ou contrôlé.

200

Le paragraphe 6 étend la portée de l'article 21 de la convention aux impôts de toute nature ou dénomination, même s'ils ne sont pas visés à l'article premier de la convention.

210

Le paragraphe 7 accorde, sous réserve de réciprocité, aux entités de même nature créées ou organisées dans l'autre État, les exonérations et réductions d'impôt sur les donations et sur les successions prévues par les dispositions du droit interne de chaque État en faveur :

- de cet État, de ses Länder ou collectivités locales (Allemagne) ou de ses collectivités territoriales (France) (Convention, art. 21 § 7 a)1) ;
- des établissements publics, des établissements d'utilité publique ainsi que des organismes, associations, institutions et fondations à but désintéressé créés ou organisés dans l'un des États et exerçant leur activité dans le domaine religieux, scientifique, artistique, culturel, éducatif ou charitable (Convention, art. 21 § 7 b)).

Les dispositions du code général des impôts susceptibles d'être concernées par ce paragraphe 7 de l'article 21 de la convention sont pour l'essentiel celles qui sont prévues l'[article 794 du CGI](#), à l'[article 795 du CGI](#), à l'[article 1039 du CGI](#), à l'[article 1040 du CGI](#) et à l'[article 1131 du CGI](#).

Pour bénéficier de ces mesures de faveur, les entités visées devront justifier qu'elles bénéficieraient dans leur État, pour l'opération envisagée, d'un avantage analogue.

220

Cette condition de réciprocité signifie que les entités allemandes concernées qui entendent se prévaloir d'une exonération de droits de mutation, notamment sur le fondement de l'[article 795 du CGI](#), à raison du don ou legs d'un bien situé en France qui leur est consenti, doivent justifier qu'elles bénéficient en Allemagne d'exonérations ou avantages analogues en matière d'impôts sur les donations ou sur les successions.

A cet effet, elles doivent produire une attestation de l'administration fiscale allemande certifiant la nature des avantages fiscaux prévus par la législation interne allemande pour le don ou legs en cause.

En cas de difficulté pour l'instruction des demandes d'exonération ou de réduction des droits de mutation à titre gratuit présentées par les collectivités, entités ou organismes résidents d'Allemagne, en particulier en ce qui concerne la condition de réciprocité, le service saisira l'administration centrale.

230

Il est rappelé par ailleurs qu'un protocole franco-allemand du 2 février 1973 relatif à la mise en œuvre dans le domaine fiscal et douanier de l'accord culturel du 23 octobre 1954 ([décret n° 76-290 du 19 mars 1976 portant publication du protocole entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne relatif à la mise en œuvre dans le domaine fiscal et douanier de l'accord culturel du 23 octobre 1954, fait à Bonn le 2 février 1973](#) ; JO du 2 avril 1976, p. 2006 et 2007) prévoit un régime dérogatoire pour les institutions culturelles de chaque État

contractant ou, s'il y a lieu, les personnes morales dont elles dépendent. Il conviendra de s'y référer chaque fois qu'une institution culturelle d'un État contractant est concernée.

Les dispositions de ce traité sont en effet globalement plus favorables en matière de droits de mutation à titre gratuit ; ainsi la condition de réciprocité visée au numéro 220 n'est pas exigée.

240

Par ailleurs, ce traité est applicable, en ce qui concerne la France, aux droits de mutation à titre onéreux, aux impôts sur les revenus et sur la fortune, à la taxe professionnelle et à la TVA. Il prévoit également le régime d'imposition des personnels des institutions culturelles par référence aux dispositions de l'article 14 de la convention fiscale franco-allemande.

III. Cas particuliers concernant les dividendes et les intérêts perçus par les O.P.C.V.M. allemands

250

L'article 25 b) de la convention prévoit en son paragraphe 4 des dispositions particulières concernant les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (O.P.C.V.M.) non soumis à l'impôt sur les sociétés situés dans un État contractant qui perçoivent des dividendes ou des intérêts qui ont leur source dans l'autre État contractant.

Ces organismes peuvent demander globalement les réductions, exonérations d'impôt ou autres avantages prévus par la convention pour la fraction des revenus correspondant aux droits détenus dans l'O.P.C.V.M. par des personnes résidentes de l'État de situation de l'organisme.

260

Les O.P.C.V.M. allemands qui perçoivent des intérêts de source française peuvent bénéficier de l'exonération de la retenue à la source de l'[article 119 bis, 1 du CGI](#) et du prélèvement de l'[article 125-A du CGI](#), prévue par l'article 10, paragraphe 1, de la convention.

Conformément aux dispositions du paragraphe 4 de l'article 25 b) de la convention, cette exonération est accordée pour la seule fraction des intérêts correspondant aux droits détenus dans l'O.P.C.V.M. par des personnes résidentes d'Allemagne.

L'exonération de l'impôt français s'opère par voie de non-perception ou de remboursement.

Elle doit être demandée au moyen du formulaire « **multi-pays** » **5002** (CERFA n° 12816) disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

IV. Modalités d'application de la convention

A. Article 25b) de la convention

270

Le paragraphe 1 de l'article 25 b) de la convention prévoit que, lorsque dans un État contractant les dividendes, les intérêts et les redevances ou tout autre revenu, perçus par un résident de l'autre État contractant, sont imposés par voie de retenue à la source, le premier État peut appliquer la retenue à la source au taux prévu par sa législation interne, mais doit alors rembourser le trop perçu.

En ce qui la concerne, s'agissant du paragraphe 1 de l'article 25 b) de la convention, la France, dans la mesure du possible, applique directement les exonérations ou réductions de retenue à la source prévues par la convention. A cet effet, le bénéficiaire effectif des revenus produit au débiteur des sommes en cause (redevances) ou à l'établissement qui assure le paiement (dividendes, intérêts), le justificatif d'attestation de résidence prévu pour l'application de la convention, avant le paiement des revenus ou au plus tard lors de ce paiement.

280

Lorsque cette dernière condition n'est pas remplie, la partie versante applique les retenues à la source prévues par la législation interne française. Le bénéficiaire effectif des revenus, résident d'Allemagne, peut alors demander le remboursement :

- de la différence entre, d'une part, l'impôt perçu en France à raison de ces revenus selon les règles de droit interne et d'autre part, l'impôt calculé sur les mêmes produits en application de la convention ;
- de la totalité de la retenue à la source perçue en France lorsque la convention prévoit une exonération dans l'État de la source (dividendes visés à l'article 9 § 4, intérêts, redevances etc.).

290

Toutefois, s'agissant des fonds de placement, la retenue à la source n'est remboursée qu'à concurrence du pourcentage des droits dans le fonds détenus par des porteurs allemands (Convention art. 25) b § 4).

Pour être recevable, la demande de remboursement doit être présentée avant la fin de la quatrième année civile suivant celle au cours de laquelle les dividendes, intérêts, redevances et autres revenus ont été payés (Convention, art. 25 b) § 2 issu de l'avenant du 28 septembre 1989).

300

Le bénéfice de l'application directe de la convention ou du droit à dégrèvement est subordonné aux conditions suivantes :

- au moment de la mise en paiement des revenus de source française, le bénéficiaire effectif de ces revenus doit être résident d'Allemagne au sens de l'article 2 paragraphe 4 de la convention ;
- les revenus ne doivent pas être attribués à un établissement stable, au sens de l'article 2 paragraphe 7 de la convention, situé dans l'État d'où proviennent ces revenus.

B. Formulaire prévus pour l'application de la convention

310

Pour obtenir l'application des dispositions conventionnelles, il convient d'en faire la demande sur l'un des imprimés suivants annexés au formulaire n° **5000** (n° CERFA 12816) - (attestation de résidence) ;

- dividendes : formulaire n° **5001** (n° CERFA 12816) ;
- intérêts : formulaire n° **5002** (n° CERFA 12816) ;
- redevances : formulaire n° **5003** (n° CERFA 12816).

S'agissant de la transmission et l'utilisation des différents formulaires , il convient de se reporter à la notice explicative de l'imprimé 5000.

Ces formulaires sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

V. Sociétés résidentes de France ayant opté pour le régime du bénéfice consolidé

320

Le b) du paragraphe 2 de l'article 20 de la convention confirme le droit pour la France d'appliquer les dispositions de l'[article 209 quinquies du CGI](#) concernant le régime du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé.