Les personnes domiciliées en France et ayant encaissé des revenus à l'étranger doivent souscrire une déclaration n° 2047.

La France impose, en principe, tous les revenus de ses résidents qu'ils soient de source française ou étrangère. Les revenus de source étrangère sont imposables en France même s'ils n'y ont pas été rapatriés.

Mais ces revenus de source étrangère font l'objet d'un traitement fiscal particulier, et c'est la raison pour laquelle ils doivent faire l'objet d'une déclaration distincte, car ces revenus ont déjà, en principe, subi une imposition dans le pays de leur source.

Les revenus perçus à l'étranger sont donc susceptibles de faire l'objet d'une double imposition :

· ils sont une première fois imposés dans le pays étranger de source,

· et une seconde fois au lieu de domiciliation fiscale du contribuable : en France.

Pour éviter cette dette double imposition, la plupart des Etats ont conclu des conventions fiscales bilatérales par lesquelles ils se répartissent le droit d'imposer les revenus. Les solutions retenues diffèrent en fonction de la nature du revenu et du pays dans lequel il prend sa source :

· non imposition du revenu en France mais prise en compte dans le taux effectif d'imposition,

· imposition en France mais octroi d'un crédit d'impôt compensant (au moins en partie) l'impôt payé à l'étranger (il existe 2 types de crédits d'impôt : le revenu peut bénéficier d'un crédit d'impôt égal à l'impôt payé à l'étranger ou d'un crédit d'impôt égal à l'impôt qui aurait été payé en France).

Lorsque le pays de la source des revenus étrangers n'a pas conclu de convention fiscale avec la France, le revenu encaissé est imposable en France et aucun crédit d'impôt ne peut être accordé. En revanche, dans ce cas, l'impôt effectivement payé à l'étranger est alors déductible du montant du revenu en question imposable en France.

Les revenus perçus à l'étranger doivent être ventilés sur la déclaration n° 2047 en fonction de leur traitement fiscal et de leur nature et reportés sur la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042 et n°2042 C) dans les rubriques correspondantes.

Attention

Le défaut de déclaration séparée des revenus encaissés hors de France est assimilé à une insuffisance de déclaration. Le bénéficiaire est donc tenu de verser le supplément d'impôt correspondant.

Définition des revenus encaissés à l'étranger

Un revenu a sa source dans le pays dans lequel il a été encaissé.

Sont considérés comme "revenus encaissés à l'étranger", les bénéfices et plus-values de toute nature encaissés hors de la France métropolitaine et des départements d'Outre-Mer (Guadeloupe, Martinique, Réunion, Guyane) ou reçus directement d'un territoire ou pays autre que la France métropolitaine et les départements d'Outre-Mer.

Ces revenus doivent être déclarés sur l'imprimé n° 2047, quel que soit le lieu de placement des capitaux, de la situation des biens ou, enfin, de l'exercice de l'activité dont ils proviennent.

Ainsi sont considérés de source étrangère, les revenus de valeurs mobilières françaises déposées dans une banque étrangère qui encaisse les dividendes. En revanche, les revenus de valeurs mobilières étrangères déposées dans une banque française sont considérés comme des revenus de source française.

Remarque

Les territoires d'Outre-Mer (Nouvelle-Calédonie, Polynésie française, terres australes et antarctiques françaises, Wallis et Futuna) et les collectivités territoriales à statut particulier (Mayotte, Saint-Pierre et Miquelon) sont dotés de régimes fiscaux autonomes. Les revenus qui y ont leur source sont considérés comme des revenus encaissés hors de France et doivent donc être déclarés sur l'imprimé n° 2047.

Revenus encaissés en monnaie étrangère

Si les revenus ou bénéfices en cause ont été encaissés en monnaie étrangère, ils doivent être déclarés pour leur contre-valeur en euros, calculée d'après le cours du change à Paris au jour de l'encaissement (réception en espèces, inscription au crédit d'un compte, etc.)

Conseil – Pour bien remplir votre déclaration

N'oubliez pas d'inclure vos revenus encaissés hors de France et imposables en France dans les rubriques correspondantes de la déclaration d'ensemble des revenus en les ajoutant, le cas échéant, à vos revenus de même nature perçus en France métropolitaine ou dans les départements d'Outre-Mer.

N'oubliez pas de reporter ligne 8 TI, les revenus qui ne sont pas imposables en France mais qui doivent être pris en compte pour le calcul du taux effectif.

N'oubliez pas de reporter ligne 8 TK, les revenus imposables en France qui ouvrent droit à un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus.

N'oubliez pas de reporter ligne 8 TA, les crédits d'impôt égaux, soit au montant de l'impôt effectivement prélevé à l'étranger dans la limite fixée par la convention, soit à un montant déterminé de manière forfaitaire.

N'oubliez pas de reporter ligne 8 TL, les revenus d'activité et de remplacement de source étrangère qui doivent être pris en compte pour le calcul de la CRDS.

© HARVEST 2004 – Tous droits réservés

BIG - Aide métier © HARVEST 2004

CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

Les personnes percevant des revenus de source étrangère doivent se procurer la convention liant la France à (aux) l'Etat (s) dans lequel ces revenus prennent leur source afin de connaître leur traitement fiscal.

Même si les conventions conclues par la France suivent en majorité la convention modèle établie par l'OCDE, chacune des conventions contient des dispositions particulières.

Où se procurer les conventions ?

Les conventions fiscales internationales conclues par la France peuvent être consultées sur le site du Ministère de l'Economie et des finances (http://www.impots.gouv.fr).

Comment les lire ?

Les conventions sont rédigées selon le même schéma.

Champ d'application

Les premiers articles sont consacrés au champ d'application de la convention :

· personnes concernées,

· impôts visés (IR, ISF, successions, donations). Les conventions ne traitent pas tous les impôts. Parfois la France conclut plusieurs conventions avec le même pays, chaque convention traitant d'un impôt particulier. Ainsi, la France a conclu 2 conventions avec l'Italie : une relative à l'IR et l'ISF, la seconde relative aux successions et donations.

· définitions de certains termes. Les catégories de revenus ou les notions de résident ou d'établissement stable peuvent varier d'un Etat à l'autre. C'est pourquoi les Etats contractant la convention conviennent de définitions communes pour chacune de ces notions ou catégories de revenus.

Imposition des revenus

La convention répartit ensuite, par catégorie de revenus, les droits d'imposer. Un article est en principe consacré à une catégorie de revenus (revenus immobiliers, bénéfices des entreprises, navigation, entreprises associées, dividendes, intérêts, redevances, Gains en capital, Revenus d'emploi, tantièmes, artistes et sportifs, pensions, fonctions publiques, étudiants, autres revenus).

Elimination des doubles impositions

L'un des derniers articles de toute convention expose les règles de suppression de la double imposition. Il existe deux catégories de méthodes pour éliminer cette double imposition. Dans une même convention, les différentes méthodes peuvent être retenues, chacune s'appliquant à des catégories de revenus différentes.

Méthode de l'exemption

Cette méthode consiste à réserver le droit d'imposer à un seul des Etats. Lorsque la France est ainsi privée du droit d'imposer son résident sur les revenus de source étrangère, elle prend tout de même en compte ce revenu pour le calcul du taux effectif d'imposition.

Le droit exclusif d'imposition est en principe rédigé de la façon suivante "ces revenus ne sont imposables que dans l'Etat…". On retrouve l'expression "ne que".

Méthode de l'imputation

Lorsque la convention ne prévoit pas un droit exclusif d'imposition, elle prévoit l'imputation d'un crédit d'impôt sur l'impôt dû en France.

Ce crédit d'impôt constitue pour son bénéficiaire un revenu imposable qui doit être ajouté au montant du revenu au titre duquel il a été accordé.

BIG - Aide métier © HARVEST 2004

SUPPRESSION DES DOUBLES IMPOSITIONS

Les revenus encaissés à l'étranger supportent, en principe, une double imposition :

· ils sont une première fois imposés dans le pays étranger de source,

· et une seconde fois au lieu de domiciliation fiscale du contribuable : en France.

Pour atténuer, voire neutraliser, cette double imposition, l'Etat français applique différentes méthodes, variant en fonction de la nature du revenu en question et de l'Etat de sa source.

Il faut distinguer deux situations :

Existence d'une convention fiscale

En présence d'une convention fiscale, la double imposition peut être supprimée de plusieurs façons :

· le revenu est imposable en France mais bénéficie d'un crédit d'impôt (méthode de l'imputation) égal :

- soit à l'impôt payé à l'étranger,

- soit à l'impôt qui aurait été payé en France,

· la France renonce à son droit d'imposer mais tiendra compte du revenu pour le calcul du taux effectif. Il s'agit de la méthode dite de l'exemption.

Attention

L’imputation d’un impôt étranger sur l’impôt français n’est possible que si elle est prévue par une convention fiscale.

Le crédit d’impôt constitue un revenu imposable pour le bénéficiaire et il doit être ajouté au revenu imposable auquel il se rapporte.

Absence de convention fiscale

La France n'a pas conclu de convention fiscale avec l'Etat dans lequel les revenus étrangers ont leur source : dans ce cas, la double imposition ne peut pas être totalement gommée. Les deux Etats imposent le revenu. Mais pour l'imposition du revenu de source étrangère en France, l'impôt payé à l'étranger vient en déduction du revenu imposable. L'impôt étranger devient une charge déductible du revenu imposable.

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. Bien entendu, 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.

© HARVEST 2004 – Tous droits réservés

BIG - Aide métier © HARVEST 2004

CREDIT D’IMPOT EGAL A L IMPOT ETRANGER

Lorsque le revenu de source étrangère est imposable en France, il peut bénéficier, sous réserve que cela ait été prévu dans la convention liant la France à l'Etat de la source des revenus en cause, d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt effectivement versé à l'étranger.

Cette méthode de gommage de la double imposition est surtout employée en matière de revenus de capitaux mobiliers.

Le crédit d'impôt est toutefois limité à la fraction de l’impôt français correspondant aux revenus donnant lieu à imputation. La France ne peut accorder une déduction de l’impôt étranger supérieure au montant de l’impôt français afférent aux revenus considérés.

Il n'existe qu'une exception à ce principe pour les dividendes de source allemande. En effet, la convention fiscale franco-allemande prévoit expressément que l'impôt allemand perçu au taux de 15 % sur les dividendes est remboursé selon les modalités prévues en matière d'avoir fiscal s'il ne peut être imputé en totalité sur l'impôt français.

Déclaration n° 2047

Le montant des crédits d'impôt correspondant aux dividendes de source allemande est déterminé à part, compte tenu de leur traitement fiscal particulier. Il doit ensuite être reporté sur la ligne AB de la déclaration n° 2042 "Montant total des avoirs fiscaux et des crédits d'impôts" afin que l'éventuel excédent de crédit d'impôt correspondant à l'impôt allemand sur l'impôt français soit restitué au contribuable.

En principe, le montant de ce crédit est égal :

· soit au montant de l'impôt effectivement prélevé à l'étranger dans la limite fixée par la convention. Il ne peut alors excéder le montant de l'impôt français correspondant aux revenus concernés ;

· soit à un montant déterminé de manière forfaitaire, ce qui est le cas pour les revenus de capitaux mobiliers.

Déclaration n° 2047

Lorsque les revenus ouvrent droit à un crédit d'impôt représentatif de l'impôt étranger, le montant de ce crédit doit être ajouté au revenu auquel il se rapporte. En outre, ce crédit d'impôt doit être reporté au paragraphe 8, ligne TA, de la déclaration d'ensemble des revenus (n°2042), ou au paragraphe 2, ligne AB, s'il s'agit d'un crédit d'impôt afférent à des dividendes de source allemande.

Détermination forfaitaire

Pour déterminer le montant du crédit d’impôt attaché aux revenus de capitaux mobiliers et assimilés, les contribuables doivent remplir trois colonnes par pays et catégorie de revenus (dividendes, intérêts et jetons de présence).

· sur la première colonne (colonne 2, 5 ou 8) ils doivent indiquer le montant net encaissé en euros,

· sur la seconde (colonne 3, 6 ou 9) le pourcentage à appliquer à ce revenu net pour obtenir le montant du crédit d’impôt. Il est normalement égal à l’impôt payé à l’étranger au taux plafonné par la convention sur le montant brut perçu. Sur la déclaration n° 2047, ce taux de crédit d’impôt est converti en pourcentage appliqué au revenu net perçu.

Exemple (changer le pays et le taux) : un contribuable percevant des dividendes de source italienne subit une retenue à la source en Italie d’un taux maximum de 15 % du revenu brut. Ce taux correspond environ à 18 % du produit net perçu (sur un revenu brut de 100 €, la retenue à la source italienne est égale au plus à 15 € (15 %) ; le montant net des revenus à déclarer sur la déclaration n° 2047 est de 85 € (100 – 15). Pour obtenir un crédit d’impôt égal à 15 € (montant de la retenue effectivement versée en Allemagne) sur la base d’un revenu net déclaré de 85 €, il faut appliquer le taux de 18 % (15/85) ;

· sur la 3ème colonne (colonne 4, 7 ou 10): le contribuable calcule le crédit d’impôt forfaitaire en appliquant au revenu net de la colonne 2,5 ou 8 le taux indiqué dans la colonne 3,6 ou 9.

Attention

Le crédit d'impôt effectivement imputable constitue un revenu imposable au même titre que le revenu y ouvrant droit. Il doit donc être ajouté à ce revenu.

Crédit d'impôt égal au montant de l'impôt étranger

Lorsque le crédit d'impôt n'est pas déterminé de manière forfaitaire, mais est égal au crédit d'impôt versé à l'étranger, le montant de ce crédit d'impôt ne peut excéder le montant de l'impôt français correspondant aux revenus concernés.

Le plafonnement se calcule de la façon suivante :

Un contribuable marié (2 parts) a disposé d’un revenu global net de 64 800 €. Avec un quotient familial de 2 parts, l’impôt est par hypothèse de 15 148 €. Mais ce revenu de 90 000 € comprend des dividendes de source italienne dont le montant net imposable est déterminé comme suit :

· dividende net imposable italien : 850 €,

· impôt italien à la source : 150 €,

· revenu brut : 1 000 €,

· dépenses déductibles en vertu de la législation française : 100 €,

· revenu net imposable : 900 €.

Le crédit d’impôt est normalement égal à 150 €. Il convient de vérifier s’il peut effectivement être imputé en totalité. Pour cela, il faut calculer le plafond du crédit, égal à l’impôt français sur les revenus en cause, soit (15 148/90 000) x 900 = 151,48 €.

Dans ce cas, le plafond n'est pas atteint et le crédit d’impôt de 150 € peut être imputé en totalité.

© HARVEST 2004 – Tous droits réservés

BIG - Aide métier © HARVEST 2004

CREDIT D IMPOT QUI AURAIT ETE PRELEVE EN France

Pour les revenus subissant une double imposition (imposition en France et dans l'Etat de la source), la double imposition peut être gommée par l'application de la méthode dite du "faux crédit d'impôt".

Cette méthode consiste à déduire de l’impôt français un crédit d’impôt égal à l’impôt qu’aurait supporté ce revenu s’il avait été perçu en France.

Les déficits éventuellement constatés hors de France sont donc en principe exclus pour le calcul de l’impôt du en France (certaines conventions fiscales peuvent prévoir des exceptions à ce principe).

Calcul du crédit d'impôt

Le montant de l’impôt français correspondant aux revenus de source étrangère s’entend :

· lorsque l’impôt du 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 (plus-values mobilières des particuliers imposables au taux proportionnel de 16 %),

· lorsque l’impôt du à raison de ces revenus est calculé par application du barème progressif de l’IR, 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 du revenu brut global (sans déduction des charges du revenu global). Le montant à faire figurer au dénominateur du rapport précédent est en effet le revenu brut global sans déduction des charges du revenu global et non le revenu net global.

Calcul de l'impôt global

Pour la détermination de l’impôt du en France, on applique au revenu net global imposable selon la législation française le barème d'imposition de l'IR.

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 donc les revenus exonérés en France par une convention fiscale mais pas ceux qui seraient exonérés en application du droit interne français.

Par ailleurs, le revenu net global imposable comprend également les revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une telle convention.

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, décote et minoration.

Pour l'imputation des crédits d'impôt, il y a lieu de distinguer les crédits d'impôt restituables de ceux qui ne le sont pas. Il faut imputer les crédits d'impôt non restituables (tel est le cas notamment des crédits d'impôt prévus par les conventions fiscales) avant les crédits d'impôt restituables (ex : avoirs fiscaux provenant de revenus de source française).

Déclaration n° 2047

Les revenus qui sont imposables dans l'État d'où ils proviennent et qui ouvrent droit à un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant doivent également être déclarés sur l'imprimé n° 2047, et reportés sur la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) dans les rubriques correspondantes en fonction de leur nature.

Le montant brut total de ces revenus doit par ailleurs être reporté ligne 8 TK de la déclaration des revenus n° 2042.

Pour en savoir plus

Revenus concernés

Exemple

Une personne mariée résidente de France, ayant deux enfants à charge, a disposé en 2003 des revenus suivants :

· BIC de source française (montant net) : 100 000 €

· Plus-value immobilière de source française : 100 000 €,

· Salaires correspondant à une activité exercée en Italie et imposables dans cet Etat en application de la convention ; 72 000 € (montant net après déduction de 10 % et l'abattement de 20 % appliqués à 100 000 € de montant brut),

· charges déductibles du revenu global :12 000 €

· charges ouvrant droit à réduction d'impôt : dons à des organismes autres que ceux venant en aide aux personnes en difficulté 200 €

Détermination de la cotisation de base

· 1ère liquidation (hors plus-value)

Le revenu mondial hors plus-value s'élève à 160 000 € (soit les BIC pour 100 000 € + salaires italiens de 72 000 € - charge du revenu global de 12 000 €).

Droits simples dus sur le revenu mondial de 160 000 € (3 parts) : 53 761 €

· 2ème liquidation (avec plus-value)

La plus-value bénéficiant du quotient par 5, l'impôt y afférent est calculé en ajoutant 1/5 de la plus-value au revenu imposable et en multipliant par 5 l'impôt correspondant à la différence :

Impôt correspondant à 1/5 de la plus-value (calculé sur la base de :160 000 + (100 000/5) = 180 000 €) : 63 379 €.

L'impôt correspondant à la plus-value est donc égal à 5 x (63 379–53 761) = 48 090 €.

L'impôt brut (impôt avant déduction des crédits et réductions d'impôt) du par le foyer sur le revenu mondial est donc égal à 53 761 +48 090 = 101 851 €.

Détermination des crédits d'impôts afférents aux salaires italiens

Le revenu brut global (avant déduction des charges du revenu global) s'élève à 272 000 € (100 000 € de plus-value, 100 000 € de BIC et 72 000 € de salaires italiens) pour un impôt brut global (avant application des réductions d'impôt) de 101 851 €.

Le crédit d'impôt est donc égal à (101 851 / 272 000) x 72 000 =26 961 €.

Détermination de l'impôt net

C'est à ce moment que l'on impute les réductions et crédits d'impôt.

Les dons ouvrent droit à une réduction d'impôt de 120 €.

L'impôt sur le revenu du en France est donc égal à 101 851 - 26 961 –120 € = 74 770 €.

REGLE DU TAUX EFFECTIF

La règle dite du taux effectif s'applique aux revenus de source étrangère pour lesquels la France a renoncé à son droit d'imposition.

Cette règle permet de maintenir la progressivité de l'impôt sur le revenu lorsque les contribuables perçoivent des rémunérations qui, en application d'accords internationaux liant la France à d'autres Etats, sont exonérées en France. En l'absence d'application de cette règle, à un revenu égal, un contribuable percevant des revenus en France imposables en totalité paierait plus d'impôt qu'un autre dont une partie des revenus est exonérée en France. Les revenus exonérés n'étant pas pris en compte, le contribuable progresserait moins vite dans les tranches du barème.

Modalités d'application pratique

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 3 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, de l'avoir fiscal ou des crédits d'impôt.

Calcul de la cotisation de base

Nature des revenus à prendre en considération

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 n'avait pas exonéré certains d'entre eux.

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

· soit dans une convention destinée à éviter les doubles impositions,

· 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 pour les salariés détachés à l'étranger.

En revanche, ne doivent pas être retenus :

· les revenus qui, en toute hypothèse, auraient été exonérés en France par application du droit interne français,

· les revenus exonérés par un accord particulier (accord de coopération, convention de Vienne…) autre que celui qui autorise expressément le calcul de l'impôt français au taux effectif,

· les revenus qui sont soumis en France à un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu.

Montant des revenus à prendre en considération

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.

C'est notamment le cas pour les bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices non commerciaux et les bénéfices agricoles réalisés à l'étranger qui doivent obligatoirement être évalués pour leur montant réel.

Par ailleurs, les revenus de source étrangère doivent être 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, déduction forfaitaire applicable en matière de revenus fonciers). L'abattement de 20 % s'applique aux salaires de source étrangère. Les cotisations de sécurité sociale acquittées à l'étranger peuvent également être déduites du revenu dans les limites autorisées par la législation française.

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.

Cas particulier

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

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.

Prise en compte des déficits

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, bien entendu, 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.

Détermination du montant du revenu global imposable

Les charges déductibles du revenu global 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 et les déficits déductibles (y compris les déficits de source étrangère).

Remarque

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, 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.

Calcul de la cotisation de base

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 et des déficits déductibles, et éventuellement plafonnement des effets du quotient familial.

La décote éventuelle et les réductions d'impôt ne sont pas prises en compte à ce stade du calcul.

Calcul de la cotisation exigible

Le calcul de l'impôt exigible s'effectue dans les conditions suivantes.

Détermination du montant des revenus effectivement imposables.

Les revenus effectivement imposables sont évalués dans les conditions de droit commun après déduction des charges déductibles du revenu global qui ont été prises en considération pour le calcul de la cotisation de base, des abattements spécifiques et des déficits effectivement imputables.

Remarques

1. Le droit à déduction résultant de la prise 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, 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.

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.

Calcul de l'impôt

L'impôt exigible est égal au produit de la cotisation de base par le rapport existant entre le montant du revenu net effectivement imposable en France et le revenu net global d'après lequel la cotisation de base a été calculée.

Calcul de l'impôt dû

L'impôt dû est égal à la cotisation exigible diminuée, le cas échéant, de la décote, s'il y a lieu, des réductions et crédits d'impôt. Enfin, le montant des avoirs fiscaux et des crédits d'impôt dont bénéficie éventuellement le titulaire des revenus est imputé sur l'impôt dû.

Exemple 1

Soit un contribuable marié, ayant deux enfants mineurs à charge, domicilié fiscalement en France. En 2003, il a disposé des revenus suivants :

· salaires rémunérant une activité en France 42 000 € bruts, soit 30 240 € nets après déduction des frais professionnels et abattement de 20 % ;

· revenus fonciers provenant d'un immeuble situé en Espagne (revenus nets de charges) : 10 000 €.

En outre, le contribuable est admis à déduire une pension alimentaire de 3 000 €. Il a par ailleurs versé 1 000 € de primes d'assurance-vie qui ouvrent droit à une réduction d'impôt de 228 €.

· Calcul de la cotisation de base :

- Revenu total :

- salaires : 30 240 €

- revenus fonciers : 10 000 €

- Total = 40 240 €

- Charges déductibles : 3 000 €

- Revenu global net = 37 240 €

- Cotisation de base (3 parts) : 3 159 €

· Calcul de la cotisation exigible :

- Revenu imposable en France : 30 240 €

- Charges déductibles : 3 000 €

- Revenu net imposable : 27 240 €

- Impôt exigible : (3 159 € x 27 240 F)/37 240 F = 2 311 €

· Calcul de l'impôt dû :

- Cotisation exigible : 2 311 €

- Réduction d'impôt : - 228 €

- Impôt dû = 2 083 €

Exemple 2

Soit un contribuable célibataire domicilié en France. Il a disposé en 2003 des revenus suivants :

· salaires rémunérant une activité exercée en France 10 000 € bruts, soit 7 200 € nets (après déduction des frais professionnels et de l'abattement de 20 %) ;

· revenus fonciers tirés de la location d'un immeuble situé en Espagne (revenus nets de charges) : 1 500 €.

En outre, le contribuable est titulaire d'un contrat d'assurance-vie. À ce titre, il a droit à une réduction d'impôt de 100 €.

· Calcul de la cotisation de base :

- Revenu total :

- salaires : 7 200 €

- revenus fonciers : 1 500 €

- Revenu global net : 8 700 €

- Cotisation de base (1 part) 342 €

· Calcul de la cotisation exigible :

- Revenu net imposable en France : 7 200 €

- Impôt exigible : 342 € x 7 200 € / 8 700 € = 283 €

· Calcul de l'impôt dû

- Cotisation exigible : 283 €

- Décote [393 € - (283/2) ] = 252 €

- Réduction d'impôt : 100 € (retenue à hauteur de 31 €)

- Impôt dû : 0 €.

Déclaration n° 2047

Les revenus qui, en vertu d'une convention internationale, ne sont pas imposables en France mais doivent être pris en compte pour le calcul du taux effectif d'imposition doivent être portés sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 ligne TI du paragraphe 8. Vous devez en outre indiquer le détail de ces revenus en précisant :

- l'identité du bénéficiaire des revenus ;

- le pays ou territoire d'où proviennent ces revenus, leur nature et leur montant brut ;

- la nature et le montant de l'impôt éventuellement acquitté sur ces revenus dans le pays ou territoire d'où ils proviennent ;

- le montant des charges déductibles (hors impôt à la source) afférentes à ces revenus.

Il est recommandé d'utiliser à cet effet le tableau figurant sur la déclaration n° 2047. À défaut, vous devez joindre à votre déclaration n° 2042 une note explicative établie sur le même modèle que ce tableau.