

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 87 DU 14 OCTOBRE 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 5 B-25-09

INSTRUCTION DU 6 OCTOBRE 2009

IMPOT SUR LE REVENU. CREDIT D'IMPOT EXCEPTIONNEL SUR LES REVENUS DE 2008.  
COMMENTAIRE DE L'ARTICLE 1<sup>ER</sup> DE LA DEUXIEME LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2009  
(LOI N° 2009-431 DU 20 AVRIL 2009).

NOR : ECE L 09 20708J

Bureau C 1

### PRESENTATION GENERALE

L'article 1<sup>er</sup> de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009 (loi n° 2009-431 du 20 avril 2009), crée un crédit d'impôt pour les contribuables dont le revenu imposable par part est inférieur à 12 475 euros. Cet avantage fiscal a pour objectif, pour les contribuables de la première tranche d'impôt sur le revenu, d'effacer deux tiers de leur impôt sur le revenu. En outre, les contribuables dont le revenu imposable par part est compris entre le plafond de la première tranche d'impôt sur le revenu (11 673 euros) et 12 475 euros bénéficient d'un avantage dégressif.

Cet avantage, justifié par des raisons économiques conjoncturelles, est limité à l'imposition des revenus 2008.

Par ailleurs, afin de faire bénéficier rapidement les contribuables des effets de cette baisse de l'impôt sur le revenu, le paiement du second acompte du mois de mai 2009 ainsi que les prélèvements mensuels à compter du mois de mai 2009 sont supprimés pour les contribuables dont le revenu imposable par part est inférieur à 11 344 euros au titre des revenus de l'année 2007.

Enfin, le crédit d'impôt, limité à l'imposition des revenus de l'année 2008, n'aura pas de conséquence sur les modalités d'application du déclenchement et du calcul des acomptes et des mensualités d'impôt sur le revenu dus 2010 au titre des revenus de 2009.

La présente instruction administrative commente l'ensemble de ces dispositions.

•

- 1 -

14 octobre 2009

3 507087 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

## SOMMAIRE

---

<b>INTRODUCTION</b>	<b>1</b>
<b>CHAPITRE 1 : CREDIT D'IMPOT SUR LE REVENU EXCEPTIONNEL</b>	<b>6</b>
<b>Section 1 : Champ d'application</b>	<b>6</b>
<b>A. CONTRIBUABLES CONCERNES</b>	<b>6</b>
1. Contribuables personnes physiques domiciliés en France	6
2. Contribuables ayant un revenu net imposable par part inférieur à 12 475 euros	7
<b>B. CONTRIBUABLES EXCLUS</b>	<b>11</b>
<b>Section 2 : Calcul du crédit d'impôt sur le revenu</b>	<b>14</b>
<b>A. MONTANT DU CREDIT D'IMPOT DES CONTRIBUABLES DONT LE REVENU NET IMPOSABLE PAR PART N'EXCEDE PAS 11 673 €</b>	<b>14</b>
<b>B. MONTANT DU CREDIT D'IMPOT DES CONTRIBUABLES DONT LE REVENU NET IMPOSABLE PAR PART EST COMPRIS ENTRE 11 673 € ET 12 475 €</b>	<b>18</b>
<b>C. MODALITES PRATIQUES DU CALCUL DU CREDIT D'IMPOT</b>	<b>23</b>
<b>Section 3 : Modalités d'imputation du crédit d'impôt</b>	<b>24</b>
<b>Section 4 : Modalités d'application pratique</b>	<b>26</b>
<b>Section 5 : Exercice du droit de reprise de l'administration</b>	<b>27</b>
<b>Section 6 : Entrée en vigueur</b>	<b>29</b>
<b>CHAPITRE 2 : PAIEMENT DE L'IMPOT SUR LE REVENU</b>	<b>30</b>
<b>Section 1 : Suppression du paiement du second acompte du mois de mai 2009 de l'impôt sur le revenu et des prélèvements mensuels à compter du mois de mai 2009</b>	<b>30</b>
<b>A. CONTRIBUABLES ELIGIBLES</b>	<b>32</b>
<b>B. MODALITES D'APPLICATION</b>	<b>34</b>
<b>C. ARTICULATION DU CREDIT D'IMPOT EXCEPTIONNEL ET DES MODALITES DE PAIEMENT</b>	<b>36</b>
<b>Section 2 : Neutralisation des effets du crédit d'impôt en 2010</b>	<b>37</b>

---

**Liste des fiches et annexes**

**Fiche n° 1 : Modalités de calcul du crédit d'impôt exceptionnel pour les contribuables domiciliés en France ayant encaissé des revenus à l'étranger en 2008**

**Fiche n° 2 : Modalités de calcul du crédit d'impôt exceptionnel pour les contribuables bénéficiant de revenus exceptionnels ou différés imposés selon le système du quotient**

**Annexe 1 : Article 1<sup>er</sup> de la loi n° 2009-431 du 20 avril 2009 de finances rectificative pour 2009**

**Annexe 2 : Tableau récapitulatif des modalités de calcul du crédit d'impôt exceptionnel**

**Annexe 3 : Schéma récapitulatif des principales hypothèses d'articulation du crédit d'impôt exceptionnel et des modalités de paiement**



## INTRODUCTION

1. L'article 1<sup>er</sup> de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009 (loi n° 2009-431 du 20 avril 2009), crée un crédit d'impôt pour les contribuables dont le revenu imposable par part est inférieur à 12 475 euros.

Cet avantage fiscal a pour objectif, pour les contribuables de la première tranche d'impôt sur le revenu, d'effacer deux tiers de leur impôt sur le revenu. Les contribuables dont le revenu imposable par part est supérieur au plafond de la première tranche d'imposition, soit 11 673 euros, sans excéder 12 474 euros, bénéficient d'un avantage dégressif.

2. Cet avantage, justifié par des raisons économiques conjoncturelles, est limité à l'imposition des revenus de 2008.

3. Par ailleurs, afin de faire bénéficier rapidement les contribuables des effets de la baisse de l'impôt sur le revenu, le paiement du second acompte du mois de mai 2009 ainsi que des mensualités à compter du mois de mai 2009 est supprimé pour ces contribuables.

4. Enfin, l'effet du crédit d'impôt, limité à l'imposition des revenus de l'année 2008, est neutralisé pour le déclenchement et le calcul des acomptes et des mensualités d'impôt sur le revenu dus en 2010 au titre des revenus de 2009.

5. La présente instruction administrative commente les dispositions générales de cette mesure. Les règles particulières applicables en présence de revenus encaissés à l'étranger ou de revenus exceptionnels ou différés imposés selon le système du quotient sont précisées dans les fiches annexées à la présente instruction.

### CHAPITRE 1 : CREDIT D'IMPOT SUR LE REVENU EXCEPTIONNEL

#### Section 1 : Champ d'application

##### A. CONTRIBUABLES ELIGIBLES

1. Contribuables personnes physiques domiciliés fiscalement en France

6. Le crédit d'impôt sur le revenu exceptionnel s'applique aux contribuables personnes physiques, imposables à l'impôt sur le revenu. Par contribuable, on entend tout foyer fiscal au sens de l'article 6 du code général des impôts (CGI), composé des conjoints et des personnes rattachées, de droit ou sur option.

Le bénéfice du crédit d'impôt est réservé aux personnes ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI. Les non-résidents qui, en application de l'article 4 A du code précité, sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de leurs seuls revenus de source française, ne peuvent pas bénéficier du crédit d'impôt. Il en est ainsi des contribuables fiscalement domiciliés hors de France, y compris ceux qui ont leur domicile fiscal en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises, à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, à Saint-Martin et à Saint-Barthélemy (à compter de leur transformation en collectivité d'outre-mer et sous réserve des dispositions des articles LO 6214-4 et LO 6314-4 du code général des collectivités territoriales), et qui disposent de revenus de source française.

Il est précisé que le crédit d'impôt ne s'applique pas aux résidents monégasques assujettis en France à l'impôt sur le revenu en application de l'article 7 de la convention fiscale franco-monégasque du 18 mai 1963.

2. Contribuables ayant un revenu net imposable par part inférieur à 12 475 euros

7. Sont éligibles au crédit d'impôt exceptionnel les contribuables disposant d'un revenu net imposable inférieur à 12 475 euros par part, pour l'imposition des revenus perçus au titre de l'année 2008.

Le crédit d'impôt est ainsi ouvert aux contribuables relevant de la première tranche d'imposition à 5,5 %, soit ceux dont le revenu net imposable par part n'excède pas 11 673 euros. En outre, les contribuables dont le revenu net imposable par part est compris entre 11 673 euros et 12 475 euros, relevant du début de la tranche à 14 % et jusqu'à un revenu net imposable par part inférieur à 12 475 euros, bénéficient d'un crédit d'impôt dégressif.

8. Caractéristiques du revenu imposable par part. Il convient d'entendre par revenu net imposable par part servant de base au calcul de l'impôt prévu aux 1 et 2 du I de l'article 197 du CGI, le revenu net global imposable qui sert de base à l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu et après, le cas échéant, plafonnement des effets du quotient familial.

9. Changement de situation familiale. Le mariage, le divorce, la séparation des époux, la conclusion ou la rupture d'un pacte civil de solidarité (PACS), modifient la composition du foyer fiscal et entraînent la création de nouveaux contribuables. Il en est de même du décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune.

En cas de survenance de l'un de ces événements en 2008, la situation de chacun de ces contribuables est appréciée distinctement pour l'application du crédit d'impôt.

10. Nota : le fait que le contribuable ait accompli tardivement ses obligations déclaratives au titre de l'impôt sur le revenu, ou ait omis de les accomplir, est sans incidence pour le bénéfice du crédit d'impôt.

## B. CONTRIBUABLES EXCLUS

11. Deux catégories de contribuables sont exclues du bénéfice de la mesure, même lorsqu'ils remplissent les conditions exposées supra.

12. Contribuables réalisant certains investissements patrimoniaux au titre de l'année 2008. Les contribuables réalisant certains investissements leur permettant de réduire leur revenu net imposable sont exclus du bénéfice du crédit d'impôt.

Sont ainsi concernés les contribuables qui déduisent de leur revenu imposable :

- des déficits fonciers d'un montant supérieur à la limite (10 700 euros) mentionnée au sixième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI.

En pratique, il s'agit des déficits fonciers provenant de dépenses afférentes à des immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ou assimilés (premier alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI), de dépenses de travaux de grosses réparations restant à la charge des nus-proprétaires d'immeubles reçus par succession ou donation (premier alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI), de dépenses inhérentes au maintien ou à la protection du patrimoine naturel (deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI) ou de dépenses de restauration effectuées sur un immeuble situé en secteur sauvegardé ou en zone de protection du patrimoine architectural, urbain ou paysager (régime « Malraux » prévu au troisième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI) ;

- des charges foncières afférentes à des immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques (1° ter du II de l'article 156 du CGI) ;

- des déficits provenant de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués en meublés.

13. Contribuables dont le revenu fiscal de référence par part est supérieur à 12 475 euros au titre de l'année 2008. Ces contribuables sont exclus du bénéfice du crédit d'impôt.

Le revenu fiscal de référence est défini au 1° du IV de l'article 1417 du CGI.

Il s'entend du montant net des revenus et plus-values retenus pour le calcul de l'impôt sur le revenu majoré, le cas échéant, du montant de certaines charges déductibles (notamment cotisations versées au titre de l'épargne retraite, notamment sur un PERP) du montant de certains abattements (notamment abattement de 40 % applicable sur les revenus distribués, pour sa fraction excédant l'abattement fixe), du montant de certains revenus et plus-values exonérés (notamment salaires versés au titre des heures supplémentaires ou complémentaires de travail, rémunération des salariés détachés à l'étranger, revenus des salariés ou dirigeants exerçant temporairement une activité en France, bénéfices professionnels réalisés dans certaines zones du territoire, sommes correspondant aux droits constitués par les salariés sur leur compte épargne temps, non issus d'un abondement de l'employeur et utilisés en vue de l'épargne retraite) et du montant des sommes ou revenus, notamment revenus mobiliers, soumis à un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu. Les revenus exceptionnels ou différés soumis au système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI ne sont retenus que pour leur montant imposable après division par le coefficient au nombre d'années prévu par cet article (*Bulletin officiel des impôts* 5 B-17-00 n°121 du 30 juin 2000).

## Section 2 : Calcul du crédit d'impôt sur le revenu

### A. MONTANT DU CREDIT D'IMPOT DES CONTRIBUABLES DONT LE REVENU NET IMPOSABLE PAR PART N'EXCEDE PAS 11 673 €

**14. Base du crédit d'impôt.** Le crédit d'impôt est assis sur l'impôt calculé conformément aux 1 à 4 du I de l'article 197 du CGI. Il s'agit en pratique du montant de l'impôt résultant du barème (1 du I de l'article 197 du CGI), après application dans un deuxième temps de la règle du plafonnement des effets du quotient familial (2 du I de l'article 197 du CGI), puis, le cas échéant, application dans un troisième temps de la réduction d'impôt de 30 % ou 40 % applicable pour les contribuables domiciliés fiscalement dans les DOM (3 du I de l'article 197 du CGI) et, enfin, après application de la décote (4 du I de l'article 197 du CGI).

**15. Taux du crédit d'impôt.** Le crédit d'impôt est égal aux deux tiers de la base mentionnée ci-dessus.

**16. Exemple 1 :** un foyer fiscal composé d'un couple marié avec deux enfants déclare un revenu salarial au titre de l'année 2008 de 36 000 euros. Il relève de la première tranche d'imposition à 5,5 %. Le montant de l'impôt issu du barème est de 793 euros. Ce foyer fiscal peut donc bénéficier du crédit d'impôt exceptionnel prévu à l'article 1<sup>er</sup> de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009. Ce crédit d'impôt est égal aux deux tiers de l'impôt, soit 529 euros.

**17. Exemple 2 :** un foyer fiscal composé d'un couple pacsé sans enfant déclare un revenu salarial de 25 600 euros et 2 500 euros d'heures supplémentaires exonérées d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2008. Il relève de la première tranche d'imposition à 5,5 %. Le montant du revenu fiscal de référence par part est égal à 12 645 euros (soit un montant supérieur à la limite de 12 475 euros). Ce foyer fiscal ne peut donc pas bénéficier du crédit d'impôt exceptionnel.

### B. MONTANT DU CREDIT D'IMPOT DES CONTRIBUABLES DONT LE REVENU NET IMPOSABLE PAR PART EST COMPRIS ENTRE 11 673 € ET 12 475 €

**18.** Les contribuables dont le revenu net imposable par part est supérieur à 11 673 euros, sans excéder 12 474 euros, bénéficient d'un crédit d'impôt dégressif.

**19.** Ce crédit d'impôt, d'un montant décroissant linéairement en fonction du revenu net imposable par part, est égal au montant maximum du crédit d'impôt pour la tranche à 5,5 %. Il est égal à zéro lorsque ce revenu atteint 12 475 euros.

**20.** Le crédit d'impôt maximum de la tranche à 5,5 % dépend d'une part de la composition du foyer fiscal et, d'autre part, de l'application ou non de la réduction d'impôt de 30 % ou 40 % applicable aux contribuables domiciliés dans les DOM (voir n° 16).

Le tableau figurant en annexe 2 présente le montant de ce « crédit d'impôt maximum ».

**21.** Le montant du crédit d'impôt résulte alors de la formule de calcul suivante :

« Crédit d'impôt maximum » x (12 475 euros - revenu par part) / 802 euros

où 802 est égal à la différence entre la limite supérieure de 12 475 euros et la limite inférieure de 11 673 euros.

**22. Exemple 3 :** Un foyer fiscal métropolitain composé d'un couple marié avec deux enfants déclare de 40 000 euros de salaires au titre de l'année 2008. Il relève de la tranche d'imposition à 14 % mais le montant du revenu imposable par part est égal à 12 000 euros (soit 36 000 euros après application de l'abattement de 10 % divisé par 3 parts), soit un montant inférieur à 12 475 euros. Ce foyer fiscal bénéficie d'un avantage dégressif.

Le « crédit d'impôt maximum » pour un foyer métropolitain bénéficiant de 3 parts est égal à 640 euros (voir tableau en annexe 2).

Le crédit d'impôt sera égal à 379 euros, soit  $640 \times (12\,475 - 12\,000) / 802$ .

### C. MODALITES PRATIQUES DE CALCUL DU CREDIT D'IMPOT

**23.** Les modalités pratiques du calcul du crédit d'impôt sont exposées à l'annexe 2 à la présente instruction administrative. Ce tableau tient compte des réductions d'impôt applicables aux contribuables domiciliés dans les DOM.

### Section 3 : Modalités d'imputation et de remboursement du crédit d'impôt

24. Le III de l'article 1<sup>er</sup> de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009 prévoit que le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu après imputation des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 bis, 200 octies et 200 decies A du CGI, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires.

25. Si le crédit d'impôt excède l'impôt dû, l'excédent est restitué par virement ou par chèque.

Lorsque le montant à restituer est inférieur à 8 euros, la restitution n'est pas effectuée.

### Section 4 : Modalités d'application pratique

26. Les contribuables doivent déclarer leurs revenus de 2008 dans les conditions habituelles. Ils n'ont aucune obligation déclarative ou démarche particulière à effectuer pour bénéficier du crédit d'impôt exceptionnel.

L'administration identifiera les contribuables concernés à partir des déclarations de revenus et procédera au calcul et à l'imputation du crédit d'impôt lors de la liquidation définitive de l'impôt sur les revenus de 2008, à l'automne 2009.

### Section 5 : Exercice du droit de reprise par l'administration

27. Tout ou partie du crédit d'impôt exceptionnel peut faire l'objet d'une reprise lorsqu'au moins l'une des conditions d'éligibilité n'est pas remplie. Il en est ainsi, notamment, dans les cas de déclaration erronée des revenus, lorsque les revenus réels du contribuable, supérieurs à ces revenus déclarés, sont également supérieurs au seuil d'application du dispositif.

28. Le droit de reprise s'exerce selon les mêmes règles (délais, conditions et sanctions), applicables en matière d'impôt sur le revenu.

### Section 6 : Entrée en vigueur

29. Le crédit d'impôt exceptionnel diminue l'impôt net acquitté en 2009 au titre de l'imposition des revenus de l'année 2008.

## CHAPITRE 2 : PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

### Section 1 : Suppression du paiement du second acompte du mois de mai 2009 de l'impôt sur le revenu et des prélèvements mensuels à compter du mois de mai 2009

30. Les contribuables dont l'impôt sur le revenu 2008 au titre des revenus 2007 est d'au moins 336 euros doivent verser en 2009 deux acomptes égaux au tiers de cet impôt en février et en mai (article 1664 du CGI). Les contribuables peuvent également opter pour un paiement mensuel de l'impôt sur le revenu en dix mensualités de janvier à octobre (article 1681 A du CGI), quel que soit son montant.

31. Le IV de l'article 1<sup>er</sup> de la deuxième loi de finances rectificative pour 2009 prévoit que le second acompte et les prélèvements mensuels effectués à compter du mois de mai 2009 ne sont pas dus lorsque le contribuable respecte une condition de plafond de revenus.

#### A. CONTRIBUABLES CONCERNES

32. Contribuables disposant d'un revenu imposable par part inférieur à 11 344 euros au titre de l'année 2007. Les contribuables concernés sont les contribuables disposant d'un revenu net imposable par part inférieur à 11 344 euros au titre de 2007, soit le plafond de revenus de la tranche à 5,5 % au titre de cette année qui détermine les acomptes et prélèvements mensuels au titre de l'impôt sur le revenu 2008 payés en 2009.

Il convient de retenir le revenu net servant de base de calcul à l'impôt sur le revenu de 2007, dans les conditions prévues aux 1 et 2 du I de l'article 197 du CGI (voir n° 8).

**Il est rappelé que les bénéficiaires de la suspension du second acompte provisionnel et des prélèvements mensuels à compter du mois de mai 2009 ne bénéficieront pas nécessairement du crédit d'impôt exceptionnel (cf. infra annexe 3).**

**33.** Cas particulier des changements de situation familiale en 2007. Lorsqu'une modification de situation de famille (mariage, séparation, divorce, veuvage) est intervenue en 2007, le bénéfice de la suspension du second acompte ou des prélèvements mensuels est apprécié en fonction de la situation sur la période qui suit l'événement et qui se clôt le 31 décembre 2007.

## **B. MODALITES D'APPLICATION**

**34.** Les contribuables mentionnés ci-dessus bénéficient d'une suppression du second acompte provisionnel du mois de mai 2009 ou des prélèvements mensuels à compter du mois de mai 2009.

**35.** Les contribuables bénéficiaires de cette mesure seront identifiés par la direction générale des finances publiques et n'ont pas à effectuer de démarches spécifiques pour bénéficier de cette avance de trésorerie.

## **C. ARTICULATION DU CRÉDIT D'IMPÔT EXCEPTIONNEL ET DES MODALITÉS DE PAIEMENT**

**36.** Principe : lors de la mise en recouvrement du rôle, la situation du contribuable est régularisée en tenant compte de l'impôt établi au titre des revenus de l'année précédente. Si les conditions énumérées aux paragraphes 7 à 12 de la présente instruction sont remplies, le contribuable bénéficiera d'un crédit d'impôt exceptionnel. En pratique, en fonction de l'évolution des revenus ou de la composition du foyer fiscal entre les années 2007 et 2008, différentes solutions sont envisageables : un solde d'impôt sur le revenu à payer, aucun impôt à payer ou un remboursement.

Un schéma présenté à l'annexe 3 à la présente instruction expose les principales hypothèses de régularisation.

**37.** Dispositif exceptionnel d'étalement sur six mois du paiement du solde d'imposition. En cas d'augmentation du revenu net imposable par part entraînant la sortie du dispositif du crédit d'impôt exceptionnel, les contribuables ayant bénéficié d'une suspension des acomptes ou des prélèvements mensuels bénéficieront de plein droit, sans aucune pénalité pour retard de paiement, d'un dispositif exceptionnel d'étalement sur six mois du paiement du solde d'imposition lorsque ce dernier est supérieur à 60 euros. En revanche, en cas de non respect de cet échéancier, une pénalité pour retard de paiement est alors applicable.

## **Section 2 : Neutralisation des effets du crédit d'impôt en 2010**

**38.** Le montant des acomptes payés et des prélèvements mensuels effectués au cours d'une année civile est déterminé en fonction de l'impôt établi au titre de l'avant dernière année. Or, le crédit d'impôt exceptionnel n'a pas vocation à être reconduit au titre de l'imposition des revenus de l'année 2009.

**39.** Le V de l'article 1<sup>er</sup> de la deuxième loi de finances rectificative neutralise donc les effets du crédit d'impôt exceptionnel en 2010. Ainsi, le calcul des acomptes et des prélèvements mensuels de 2010 sera effectué sur la base de l'impôt acquitté en 2009 majoré, le cas échéant, du montant du crédit d'impôt exceptionnel.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT





**FICHE N° 1****Modalités de calcul du crédit d'impôt exceptionnel pour les contribuables domiciliés en France ayant encaissé des revenus à l'étranger en 2008****A. RAPPEL DES MODALITÉS D'IMPOSITION DES REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE :**

Les conventions fiscales bilatérales conclues par la France en vue d'éviter les doubles impositions répartissent entre les Etats le droit d'imposer les revenus de source étrangère.

Plusieurs situations peuvent se présenter :

1) La convention applicable attribue exclusivement à la France le droit d'imposer le revenu, l'Etat d'où provient le revenu ne peut l'imposer.

Aucun crédit d'impôt ne peut en conséquence être imputé sur l'impôt français.

2) La convention applicable prévoit l'imposition exclusive à l'étranger.

Deux possibilités existent en fonction de la convention applicable :

- soit la France peut imposer les revenus. Dans ce cas, un crédit d'impôt égal à l'impôt français calculé sur ces revenus est accordé.

- soit la France ne dispose pas du droit d'imposer les revenus. Ceux-ci peuvent néanmoins être retenus pour le calcul en France du taux moyen de l'impôt qui sera appliqué aux autres revenus du foyer fiscal (règle du taux effectif).

La règle du taux effectif 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. 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 soumis à l'imposition dans le montant total des revenus.

3) La convention applicable prévoit l'imposition du revenu à la fois dans l'Etat de la source et en France. Dans ce cas, la France, lorsqu'elle impose le revenu accorde un crédit d'impôt égal à l'impôt étranger dans la limite de l'impôt français calculé sur ce revenu.

**B. CHAMP D'APPLICATION DE L'AVANTAGE FISCAL :**

Le champ d'application de l'avantage fiscal s'apprécie par rapport à l'ensemble des revenus du contribuable (revenus d'origine française et étrangère).

**C. CALCUL DE L'AVANTAGE FISCAL :**

Le calcul de l'avantage fiscal diffère selon que les modalités d'imposition des revenus encaissés à l'étranger donnent lieu à l'application de la règle du taux effectif ou à l'application d'un crédit d'impôt « étranger ».

1) En présence de revenus étrangers ouvrant droit à un crédit d'impôt étranger ou à un crédit d'impôt égal à l'impôt français, celui-ci doit être retranché de la base du crédit d'impôt.

2) En présence de revenus étrangers exonérés retenus pour l'application du taux effectif, le crédit d'impôt est assis sur un montant d'impôt calculé après application de la règle du taux effectif prévue à l'article 197 C du CGI. En pratique, l'assiette du crédit d'impôt en la matière est alors constituée de l'impôt français calculé après application du taux effectif et non la cotisation de base déterminée à partir du revenu net mondial.

## D. EXEMPLES :

**Exemple 1 en présence de revenus étrangers ouvrant droit à un crédit d'impôt :**

Etapes de calcul	Exemple
<p><u>Etape 1</u> : Appréciation du revenu net imposable par part arrondi à l'euro le plus proche (0,5 arrondi à l'unité supérieure) et comparaison à la limite haute de 11 673 euros</p> <p><u>Etape 2</u> : Calcul de l'impôt après décote et après déduction du crédit d'impôt « revenus étrangers »</p> <p><u>Etape 3</u> : Crédit d'impôt = 2/3 Impôt après décote et après déduction du crédit d'impôt « revenus étrangers »</p> <p>(ou détermination du crédit d'impôt décroissant)</p>	<p>Contribuable marié domicilié en Métropole (2 parts) déclarant un montant de revenus fonciers de source française et étrangère de 23 300 euros dont 11 300 euros pour le revenu net étranger ouvrant droit à un crédit d'impôt «revenus étrangers ».</p> <p>1) Revenu net imposable = 23 300 € Revenu net imposable mondial par part = 23 300 / 2 = 11 650 €</p> <p>Le foyer concerné a un revenu net imposable par part inférieur à 11 673 euros. Il bénéficie d'un crédit d'impôt égal à 2/3 de la cotisation de base appréciée après décote et déduction du crédit d'impôt « revenus étrangers ».</p> <p>2) Impôt après décote et après déduction du crédit d'impôt étranger = 638 -112 (décote)- 309= 217 €</p> <p>3) CI = 217 X 2/3 = 145 €</p>

**Exemple 2 en présence de revenus étrangers exonérés retenus pour l'application du taux effectif :**

Etapes de calcul	Exemple
<p><u>Etape 1</u> : Appréciation du revenu net imposable <u>mondial</u> par part arrondi à l'euro le plus proche (0,5 arrondi à l'unité supérieure) et comparaison à la limite haute de 11 673 euros</p> <p><u>Etape 2</u> : Crédit d'impôt = 2/3 Impôt français après décote</p> <p>(ou détermination du crédit d'impôt décroissant)</p>	<p>Contribuable marié domicilié en Métropole avec un enfant (2,5 parts) déclarant un salaire brut de source étrangère à prendre en compte pour le taux effectif de 13 236 euros, un salaire brut de source française perçu par le conjoint pour un montant de 19 145 euros soumis à base PPE.</p> <p>1) Revenu net imposable mondial= 13 236 + 19 145 = 29 142 € Revenu net imposable mondial par part = 29 142 / 2,5 = 11 657 €</p> <p>Le foyer concerné a un revenu net imposable mondial par part inférieur à 11 673 euros. Il bénéficie d'un crédit d'impôt égal à 2/3 de l'impôt après application du taux effectif (impôt français) apprécié après décote.</p> <p>2) CI = 277 X 2/3 = 185 €</p>

•

**FICHE N°2****Modalités de calcul du crédit d'impôt exceptionnel pour les contribuables  
bénéficiant de revenus exceptionnels ou différés imposés selon le système du quotient****A. RAPPEL DES RÈGLES D'IMPOSITION DES REVENUS EXCEPTIONNELS ET DES REVENUS DIFFÉRÉS  
SELON LE SYSTÈME DU QUOTIENT**

Conformément aux dispositions de l'article 12 du code général des impôts (CGI), l'impôt sur le revenu est dû au titre d'une année donnée sur l'ensemble des revenus perçus par un contribuable au cours de ladite année.

Toutefois, afin d'éviter que la progressivité du barème de l'impôt sur le revenu n'aboutisse à soumettre à une imposition excessive les revenus exceptionnels ou différés, l'article 163-0 A du CGI prévoit un système particulier d'imposition, le système du quotient.

Ce dispositif consiste à calculer l'impôt correspondant à ces revenus en ajoutant, en principe, le quart de ce revenu au revenu net global courant de l'année de sa réalisation et en multipliant par quatre la cotisation supplémentaire ainsi obtenue.

Toutefois, le nombre quatre est réduit, le cas échéant, au nombre d'années civiles écoulées depuis, soit la date d'échéance normale du revenu considéré, soit la date à laquelle le contribuable a acquis les biens ou exploitations ou a entrepris l'exercice de l'activité professionnelle à l'origine dudit revenu. Toute année civile commencée est comptée pour une année entière.

En pratique, l'impôt dû est calculé en plusieurs étapes :

Etape 1 : Détermination de l'impôt (I1) calculé sur le revenu net imposable (hors revenu du quotient)

Etape 2 : Détermination de l'impôt (I2) calculé sur le revenu net imposable, augmenté du revenu au quotient divisé par ce quotient

Etape 3 : Détermination de l'impôt quotient (I3)

$I3 = (I2 - I1) \text{ diviseur}$

Etape 4 : Détermination de l'impôt total

$I1 + I3$

**B. CHAMP D'APPLICATION DE L'AVANTAGE FISCAL :**

En cas d'option pour l'imposition des revenus exceptionnels ou différés selon le régime du quotient, l'ensemble des revenus du foyer doit être pris en compte pour la détermination du revenu net imposable par part.

**C. CALCUL DE L'AVANTAGE FISCAL :**

L'assiette du crédit d'impôt exceptionnel est égale à l'impôt augmenté du montant de l'impôt de l'ensemble des revenus soumis au quotient.

D. EXEMPLE EN PRÉSENCE DE REVENUS SOUMIS AU SYSTÈME DU QUOTIENT POUR UN CREDIT D'IMPÔT DECROISSANT :

Etapas de calcul	Exemple
<p><b>Etape 1 :</b> Champ d'application</p> <p>- Calcul du revenu net imposable total</p> <p>= revenu net imposable « ordinaire » + revenu net imposable au quotient sans division par le quotient</p> <p>- Comparaison du revenu net imposable total par part, arrondi à l'euro le plus proche (0,5 arrondi à l'unité supérieure), à :</p> <p>- la limite haute de 12 475 € : <math>RNI/nbr\ parts &lt; 12\ 475\ € \Rightarrow</math> Le CI s'applique</p> <p>- la limite basse de 11 673 € : <math>RNI/nbr\ parts \geq 11\ 673\ € \Rightarrow</math> CI décroissant</p> <p><b>Etape 2 :</b> Calcul de l'impôt maximum correspondant à la base du crédit d'impôt maximum :</p> <p>- répartition proportionnelle du revenu net imposable par part maximum (sortie de tranche au taux de 5,5 %, soit 11 673 €) entre le revenu « ordinaire » et le revenu au quotient</p> <p>- calcul de l'impôt maximum :</p> <p>- sur le revenu ordinaire net imposable maximum : impôt barème maximum</p> <p>- sur le revenu au quotient net imposable maximum par application de la règle du quotient : impôt quotient maximum</p> <p><math>\Rightarrow</math> impôt total maximum = I barème max + I quotient max</p> <p><b>Etape 3 :</b> Calcul du crédit d'impôt maximum</p> <p>CI max = <math>2/3</math> Impôt max après décote</p> <p><b>Etape 4 :</b> Calcul du crédit d'impôt décroissant</p> <p>CI = <math>CI\ max \times (12\ 475 - RNI\ total / nbr\ parts) / (12\ 475 - 11\ 673)</math> arrondi à l'euro le plus proche (0,5 arrondi à l'unité supérieure)</p>	<p>Contribuable marié domicilié en Métropole ayant un enfant à charge (2,5 parts) déclarant des revenus fonciers « ordinaires » d'un montant de 20 000 € et des revenus fonciers au quotient du 1/4 pour un montant de 10 182 €.</p> <p><b>1)</b> Revenu net imposable total par part = <math>(20\ 000\ € + 10\ 182\ €) / 2,5 = 12\ 073\ €</math></p> <p><math>11\ 673\ € &lt; RNI\ total / nbr\ parts &lt; 12\ 475\ €</math></p> <p><b>2)</b> • Revenu ordinaire net imposable par part maximum</p> <p>= <math>11\ 673 \times 20\ 000 / 30\ 182 = 7\ 735,07</math> arrondi à 7 735 €</p> <p><math>\Rightarrow</math> revenu ordinaire net imposable maximum = <math>7\ 735 \times 2,5 = 19\ 338\ €</math></p> <p>• Revenu au quotient net imposable par part maximum</p> <p>= <math>11\ 673 \times 10\ 182 / 30\ 182 = 3\ 937,93</math> arrondi à 3 938 €</p> <p><math>\Rightarrow</math> revenu au quotient net imposable maximum = <math>3\ 938 \times 2,5 = 9\ 845\ €</math></p> <p><math>\Rightarrow</math> revenu au quotient net imposable maximum après division par le quotient = <math>2\ 461\ € (9\ 845 / 4)</math></p> <p>• Impôt maximum sur le revenu ordinaire maximum (19 338 €) : I barème max = 259 €</p> <p>• Impôt maximum sur le revenu au quotient maximum :</p> <p>impôt sur le total du revenu ordinaire max et du revenu au quotient max divisé par le quotient (sur <math>19\ 338 + 2\ 461 = 21\ 799\ €</math>) = 394 €</p> <p>impôt quotient max = <math>(394 - 259) \times 4 = 540\ €</math></p> <p>• Impôt total maximum = <math>259 + 540 = 799\ €</math> (avant décote)</p> <p><b>3)</b> CI max = <math>2/3 \times (799 - 32) = 511,33</math> arrondi à 511 €</p> <p>où la décote est égale à 32 euros</p> <p><b>4)</b> CI décroissant</p> <p>= <math>511 \times (12\ 475 - 12\ 073) / (12\ 475 - 11\ 673) = 256,13</math> arrondi à 256 €</p>

•

**Annexe 1****Article 1<sup>er</sup> de la loi n° 2009-431 du 20 avril 2009 de finances rectificative pour 2009**

I. — Il est institué au titre de l'imposition des revenus de l'année 2008 un crédit d'impôt pour les contribuables personnes physiques, fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts, dont le revenu imposable par part servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux 1 et 2 du I de l'article 197 du même code est inférieur à 12 475 €. Le bénéfice du crédit d'impôt n'est pas ouvert aux contribuables imputant sur leur revenu global au titre de l'année 2008 un déficit foncier d'un montant supérieur à la limite mentionnée au sixième alinéa du 3° du I de l'article 156 du même code, des charges mentionnées au 1° ter du II du même article ou un déficit provenant de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés. Il n'est pas non plus ouvert aux contribuables dont le revenu fiscal de référence, au sens du 1° du IV de l'article 1417 du même code, divisé par le nombre de parts servant au calcul de l'impôt excède 12 475 € au titre de l'année 2008.

II. — Ce crédit d'impôt est égal :

1° Pour les contribuables dont le revenu net imposable par part n'excède pas 11 673 €, aux deux tiers de l'impôt calculé conformément aux 1 à 4 du I de l'article 197 du même code et, le cas échéant, à son article 197 C ;

2° Pour les contribuables dont le revenu net imposable par part est supérieur à la limite mentionnée au 1°, à un montant décroissant linéairement en fonction du revenu par part, égal au montant calculé conformément au 1° lorsque ce revenu est égal à cette limite et égal à zéro lorsque ce revenu atteint la limite mentionnée au I.

III. — Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu après imputation des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 bis, 200 octies et 200 decies A du même code, puis des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

IV. — En 2009, le second acompte prévu au 1 de l'article 1664 du même code ainsi que les prélèvements mensuels effectués à compter du mois de mai prévus à l'article 1681 B du même code ne sont pas dus par les contribuables dont le revenu imposable servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu de 2007 dans les conditions prévues aux 1 et 2 du I de l'article 197 du même code est inférieur à 11 344 € par part.

V. — Le montant des acomptes prévus au 1 de l'article 1664 du même code et des prélèvements mensuels prévus à son article 1681 B est déterminé, pour l'année 2010, sur la base de l'imposition établie au titre de l'année 2009, augmentée du crédit d'impôt prévu au I du présent article. Pour la détermination de la somme figurant au 1 de l'article 1664 du même code, le montant inscrit au rôle est augmenté du crédit d'impôt prévu au I du présent article.



## Annexe 2

Tableau récapitulatif des formules de calcul direct du crédit d'impôt exceptionnel

Nombre de parts	Métropole		DOM : Guadeloupe Martinique Réunion		DOM : Guyane		
	Tranche d'imposition au taux de 5,5 %	Tranche d'imposition au taux de 14 %	Tranche d'imposition au taux de 5,5 %	Tranche d'imposition au taux de 14 %	Tranche d'imposition au taux de 5,5 %	Tranche d'imposition au taux de 14 %	
	CI = 2/3 Impôt après décote	CI dégressif = ((12 475 € x NBP) - RIMP) x Taux	CI = 2/3 Impôt après décote	CI dégressif = ((12 475 € x NBP) - RIMP) x Taux	CI = 2/3 Impôt après décote	CI dégressif = ((12 475 € x NBP) - RIMP) x Taux	
	Montant maximum du crédit d'impôt (en euros)	Taux du crédit d'impôt	Montant maximum du crédit d'impôt (en euros)	Taux du crédit d'impôt	Montant maximum du crédit d'impôt (en euros)	Taux du crédit d'impôt	
1	33	4,09%	0	0,00%	0	0,00%	
1,25	113	11,26%	0	0,00%	0	0,00%	
1,5	193	16,03%	49	4,06%	1	0,07%	
1,75	273	19,45%	105	7,47%	49	3,48%	
2	353	22,01%	161	10,03%	97	6,04%	
2,25	433	24,00%	217	12,02%	145	8,03%	
2,5	513	25,59%	273	13,61%	193	9,62%	
2,75	587	26,61%	329	14,92%	241	10,92%	
3	640		385	16,00%	289	12,01%	
3,25	694		441	16,92%	337	12,93%	
3,5	747		497	17,71%	385	13,72%	
3,75	800		553	18,39%	433	14,40%	
4	854		598	18,63%	481	14,99%	
4,25	907		635		529	15,52%	
4,5	960		672		576	15,97%	
4,75	1 014		710		608		
5	1 067		747		640		
5,25	1 121	784	672				
5,5	1 174	822	704				
5,75	1 227	859	736				
6	1 281	896	768				
au-delà	((11 673 x 5,5 %) - 321,86) x NBP x 2/3		((11 673 x 5,5 %) - 321,86) x NBP x 0,7 x 2/3				((11 673 x 5,5 %) - 321,86) x NBP x 0,6 x 2/3

CI : Crédit d'impôt

NBP : Nombre de parts

RIMP : Revenu net imposable du foyer fiscal



## Annexe 3

## Schéma récapitulatif des principales hypothèses d'articulation du crédit d'impôt exceptionnel et des modalités de paiement

