



Joëlle Garriaud-Maylam
Sénateur représentant
les Français de l'étranger

Mai 2015

Le point sur la fiscalité des non-résidents

Sommaire

Les nouveautés de la déclaration 2015	1
Critères de détermination de la domiciliation fiscale	2
Imposition des revenus de source française pour les non-résidents	2
Plus-values mobilières : une Exit Tax durcie en 2014	4
Assujettissement des revenus immobiliers aux prélèvements sociaux	4
Taxation des plus-values immobilières des non-résidents	5
Taxe sur les logements vacants	6
Remboursement de la TVA aux non-résidents	7
Fiscalité des successions internationales	8
Procédure de contestation	8

Les nouveautés de la déclaration 2015

- **Quotient familial** : le sort des non-résidents aligné sur celui des résidents. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2014, le plafonnement des effets du quotient familial s'appliquera quel que soit le pays de résidence. L'avantage en impôt chutera de 2.336 euros à 1.508 euros par demi-part fiscale. Seront concernés les contribuables disposant de revenus supérieurs à 41.658 euros.
- **Retenue à la source** : revalorisation du barème. Sauf clause spécifique dans la convention fiscale bilatérale liant la France à leur pays de résidence, les revenus de source française des non-résidents font l'objet d'une taxation à la source. Le barème avait été gelé pendant 3 ans, conduisant de fait à une hausse d'impôt. Il augmente cette année de 0,8% :
 - moins de 14.359 euros : 0%
 - de 14.359 à 41.658 : 12%
 - au-delà de 41.658 euros : 20%

Critères de détermination de la domiciliation fiscale

Aux termes de l'article 4 B du Code général des impôts (CGI), sont considérées comme fiscalement domiciliées en France :

- les personnes qui ont sur le territoire français leur foyer ou le lieu de leur séjour principal,
- celles qui y exercent une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles n'établissent que cette activité est exercée en France à titre accessoire,
- celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques,
- les agents de l'État exerçant leurs fonctions ou chargés de mission dans un pays où ils ne sont pas soumis à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

Les résidents fiscaux à l'étranger sont, eux, en principe, taxés dans leur pays de résidence, où ils doivent déclarer leur « revenu mondial », c'est-à-dire l'ensemble de leurs revenus, qu'ils soient de source nationale ou étrangère.

Attention : le fait de percevoir l'intégralité de ses revenus d'une source française n'implique pas forcément d'être résident fiscal en France. Ainsi, les personnes recrutées en contrat local par des institutions françaises à l'étranger doivent-elles déclarer leurs impôts dans leur Etat de résidence, même si l'intégralité de leurs revenus correspond à une rémunération publique française, imposée en France (l'impôt versé en France est déclaré et déduit de l'impôt dû dans l'Etat de résidence).

Réciproquement, résider fiscalement à l'étranger n'exonère pas de toute obligation fiscale en France. Les contribuables continuant à percevoir des revenus de source française doivent les déclarer chaque année au centre des impôts des non-résidents (NR) - ou sur Internet (déclaration n° 2042 et 2014-E le cas échéant). Ils bénéficient alors du mécanisme de quotient familial, à l'instar des résidents fiscaux français.

Pour éviter les phénomènes de double-imposition, des conventions fiscales ont été signées avec plus d'une centaine de pays. Elles permettent de déduire des impôts versés dans l'Etat de résidence fiscale les impôts déjà versés à d'autres Etats. L'ensemble de ces conventions est consultable en ligne : http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/documentation.impot?espId=-1&pageId=docu_international&sfid=440

Pour davantage d'informations sur les modalités de détermination du domicile fiscal : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1911-PGP>

Imposition des revenus de source française pour les non-résidents

Des modalités d'imposition spécifiques

Si les modalités varient d'un pays à l'autre, le principe général est celui d'une imposition par la France des **salaires ou pensions versées en France**, sous la forme d'une retenue à la source. Celle-ci est libératoire pour les revenus imposés au taux de 0 % ou 12 %, et non libératoire lorsque la retenue à la source est de 20 % (pour les revenus supérieurs à 41 327 € annuels pour 2013, et 41 658 € pour 2014). Dans ce dernier cas, la retenue à la source constitue alors un acompte imputable sur l'impôt sur le revenu français. Il existe toutefois des exceptions, il importe donc de se reporter au texte de la convention fiscale concernée.

Les personnes domiciliées fiscalement à l'étranger ne sont **pas assujetties aux prélèvements sociaux** sur leurs revenus d'activité et de remplacement.

Les **dividendes** distribués par des sociétés françaises sont soumis à une retenue à la source de 21 % pour les résidents de l'Espace économique européen (EEE), 30 % en dehors de cet espace et 75 % pour les résidents des Etats et territoires non coopératifs. Là encore, au-delà de ce principe général, il convient de se reporter à la convention fiscale bilatérale en vigueur, qui, dans certains cas, permet de réduire le taux de retenue à la source.

Le principe d'une retenue à la source s'applique aussi en principe, en l'absence de demande d'application de convention fiscale bilatérale aux gains sur un retrait d'**assurance-vie**, avec un taux de 35 %, 15 %, ou 7,5 % en fonction de la durée de détention des contrats. Les produits encaissés par des non-résidents n'entrent pas dans le champ d'application des prélèvements sociaux.

S'agissant des **revenus fonciers**, les loyers encaissés (amputés des charges déductibles tels que travaux ou assurance) sont imposés selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu, allant de 20 % à 45 %, les trois premières tranches de barème (non imposable, imposé à 5,5 % ou à 14 %) n'étant pas appliquées aux non-résidents, sauf s'ils ont très peu de revenus et prouvent que le taux de l'impôt français sur l'ensemble de ses revenus mondiaux serait inférieur à ce minima, ce taux est applicable à ses revenus de source française. De plus, les prélèvements sociaux sont dus au taux de 15,5 % - ce dernier point est actuellement contesté, la France risquant à ce sujet une condamnation (voir infra).

Une déduction des charges pas toujours possible

Les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France et qui sont, de ce fait, soumises à une obligation fiscale limitée, ne peuvent, contrairement aux résidents fiscaux, déduire aucune charge de leur revenu global. Elles ne bénéficient donc pas des déductions ou réductions d'impôts accordées aux résidents fiscaux suite au versement d'une pension à un ex-conjoint ou à un ascendant, à des dons aux œuvres, à l'emploi d'un salarié à domicile ou à des frais de garde de jeunes enfants.

En application de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union Européenne¹, une exception est toutefois faite pour les "non-résidents Schumacker", qui sont assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France, au sens du droit interne (bien que restant tenus à une obligation fiscale limitée, au sens des conventions internationales) et peuvent donc eux, de la même manière que les contribuables fiscalement domiciliés en France, faire état pour la détermination de leur impôt sur le revenu des charges admises en déduction de leur revenu global.

Pour en savoir plus sur leur statut fiscal : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7666-PGP>

Les revenus de transfert (pensions alimentaires, prestations compensatoires...) sont déductibles chez celui qui les verse et imposables chez celui qui les reçoit. Dès lors, les « non-résidents Schumacker » ne peuvent prétendre à la déduction de ces pensions alimentaires ou prestations compensatoires, de leur revenu global, que si les sommes considérées sont imposées dans l'Etat de destination, comme revenus, au nom de leurs bénéficiaires.

¹ CJUE, arrêt du 14 février 1995 : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993CJ0279:FR:PDF>

Des discussions sont en cours avec le gouvernement, pour réclamer une harmonisation du statut des non-résidents hors UE-EEE sur le statut des « non-résidents Schumacker ». Elle permettrait de mettre fin à une inégalité de traitement face à l'impôt difficilement justifiable.

Plus-values mobilières : une Exit Tax durcie en 2014

Les plus-values de cession de valeurs mobilières sont imposées dans le seul lieu de résidence du détenteur sous réserve d'une détention inférieure à 25 % des titres.

En 2014, le régime de l'Exit Tax a été sensiblement durci. Cette taxe soumet à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux les plus-values mobilières latentes constatées lors du départ à l'étranger. Etaient à l'origine concernés les foyers fiscaux qui détenaient une participation représentant au moins 1 % des bénéfices d'une société ou des participations dans plusieurs entreprises pour un total dépassant 1,3 million d'euros. Si les titres n'ont pas été vendus au bout de huit ans - ou en cas de retour en France -, l'impôt est dégrèvé (mais les 15,5 % de prélèvements sociaux restent dus).

Pour les départs en 2014, le seuil d'application est passé de 1,3 million à 800 000 euros (mais le seuil de participation passe de 1% à 50% des bénéfices sociaux d'une entreprise), la taxe étant aussi étendue aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM), et la durée nécessaire à l'expiration du sursis d'imposition augmentant de huit à quinze ans.

Assujettissement des revenus immobiliers aux prélèvements sociaux

En 2012, le gouvernement a décidé d'assujettir aux prélèvements sociaux (notamment CSG et CRDS), à un taux de 15,5%, les revenus immobiliers (loyers et plus-values) que les non-résidents fiscaux tirent d'un bien immobilier situé en France. Environ 60 000 ménages français et étrangers sont concernés, par cette taxe qui rapporte 250 millions d'euros par an à l'Etat.

Cette mesure est doublement discriminatoire :

- ⇒ Elle contraint les non-résidents fiscaux à contribuer au financement de la sécurité sociale française alors qu'ils ne peuvent en bénéficier ;
- ⇒ La CSG sur ces revenus n'est pas, pour les non-résidents, partiellement déductible pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu, alors qu'elle l'est pour les personnes domiciliées en France.

La Commission européenne avait ouvert à l'automne 2013 une procédure d'infraction contre la France, qui a été suspendue suite à une question préjudicielle déposée devant la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE). Dans son arrêt sur l'affaire C-623/13 Ministre de l'Économie et des Finances / Gérard de Ruyter du 26 février 2015, la CJUE a donné tort à la France. L'arrêt n° 365511 du 17 avril 2015 du Conseil d'Etat est allé dans le même sens. Le gouvernement n'a pas encore indiqué quelles conséquences législatives il comptait tirer de cette décision.

Une évolution de la législation - voire un remboursement des contribuables indûment taxés (pour les contribuables ayant contesté leur impôt en bonne et due forme) - pourrait se profiler... En cas de modification de la législation fiscale, il n'est pas certain que l'ensemble des non-résidents propriétaires de biens immobiliers en France soient exonérés de prélèvements sociaux. Le gouvernement aura potentiellement le choix entre trois solutions : maintenir la législation inchangée (solution improbable du fait de l'arrêt de la CJUE), supprimer l'assujettissement aux prélèvements sociaux de l'ensemble

des revenus patrimoniaux de tous les non résidents ou ne le supprimer que sous certaines conditions. Il existe notamment un risque que la modification ne concerne que les résidents européens affiliés à la sécurité sociale de leur pays de résidence, qui pourront s'appuyer sur la jurisprudence de l'affaire de Ruyter pour demander la décharge des prélèvements sociaux. Les non-résidents fiscaux affiliés à la sécurité sociale française ne pourront, eux, s'appuyer sur un tel argumentaire, et risquent d'avoir à mobiliser le principe de la liberté de circulation des capitaux pour fonder leur requête.

Dans tous les cas, pour pouvoir prétendre à un éventuel remboursement ultérieur, il importe d'introduire le plus rapidement possible une **réclamation contentieuse** auprès du fisc. En cas d'échec, il est possible de saisir la **justice administrative**. Seul le tribunal administratif de Montreuil est compétent en matière de fiscalité des non-résidents : il peut être saisi gratuitement sans besoin de passer par un avocat par toute personne ayant élu domicile dans le ressort de son tribunal. Mais les justiciables n'ayant aucune attache sur ce territoire devront recourir à un avocat.

A noter, par ailleurs, **la possibilité pour des Français résidant dans un pays lié à la France par une convention fiscale** (à l'exception du Bahreïn, des Etats-Unis, de l'Inde, de Monaco et du Royaume-Uni), **de demander à l'administration fiscale de leur pays de résidence, la déduction des prélèvements sociaux** (CSG, CRDS, prélèvements sociaux) de l'impôt qu'ils acquittent dans ce pays. Une information plus précise sur ce dispositif méconnu, et les moyens de le faire reconnaître auprès des autorités locales des pays concernés, devrait prochainement être diffusée via les consulats.

Taxation des plus-values immobilières des non-résidents

Exonération de plus-value (plafonnée à 150 000 €)

Les non-résidents fiscaux ne peuvent bénéficier ni de l'exonération pour cession de leur résidence principale (art. 150 U-II 1° du CGI), ni de celle pour première cession d'un logement autre que leur résidence principale (art. 150 U-II 1°bis du CGI), ni de celle en faveur des personnes qui résident dans un établissement d'accueil de personnes âgées ou d'adultes handicapés (art. 150 U-II 1°ter du CGI).

En revanche, le 2° du II de l'article 150 U du CGI prévoit une **exonération pour les plus-values réalisées au titre de la cession d'un logement situé en France par des personnes physiques, non résidentes de France**, ressortissantes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Cette exonération s'applique dans la limite d'une résidence par contribuable et de 150 000 € de plus-value nette imposable et à la double condition que 1) le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession ; 2) la cession intervienne au plus tard le 31 décembre de la cinquième année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France ou, sans condition de délai, lorsque le cédant a la libre disposition du bien au moins depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de la cession.

Différence de traitement UE-EEE et reste du monde

L'arrêt du Conseil d'Etat n°367234 du 20 octobre 2014² a confirmé que le prélèvement de 33,33% appliqué sur les plus-values immobilières des personnes physiques résidentes hors de l'EEE

²<http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000029614374&fastReqId=1617688611&fastPos=17>

(alors que ce taux n'est que de 19% pour ceux établis dans l'UE ou l'EEE) était contraire au principe de liberté de circulation des capitaux.

L'arrêt du Conseil d'Etat ouvre la possibilité aux associés d'une SCI française qui aurait cédé un actif immobilier situé en France de déposer une réclamation, d'ici la fin de l'année 2014, pour des versements effectués depuis le 1er janvier 2012. Il n'emporte en revanche pas de conséquence directe pour les particuliers ayant réalisé une plus-value immobilière durant cette période.

Suite à la mobilisation des parlementaires représentant les Français établis hors de France (et notamment à l'amendement que j'ai déposé en novembre 2014), la seconde loi de finances rectificative pour 2014 a modifié les articles 200 B et 244 bis B du CGI, harmonisant le taux d'imposition à 19%, quel que soit l'Etat de résidence du non-résident fiscal.

Ce dispositif s'applique uniquement aux personnes physiques, aux associés personnes physiques de sociétés ou groupements dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés ou aux porteurs de parts de fonds de placement immobilier résidant hors de l'UE ou de l'EEE, à l'exclusion des personnes morales.

Désignation d'un représentant fiscal

Le non-résident fiscal réalisant une plus-value immobilière devait désigner un représentant fiscal accrédité, pour accomplir les formalités et acquitter l'impôt engendré par cette plus-value pour le compte du contribuable.

Cette obligation a été supprimée par l'article 62 de la seconde loi de finances rectificative pour 2014, pour les personnes physiques et les sociétés ayant leur siège dans un Etat membre de l'UE ou de l'EEE. Les contribuables établis dans le reste du monde demeurent astreints à la désignation d'un représentant fiscal.

Taxe sur les logements vacants

Les Français de l'étranger qui ne louent pas leur résidence pendant leur séjour à l'étranger doivent veiller à régler leur taxe d'habitation, afin que leur logement soit considéré comme une résidence secondaire meublée et non comme un logement vacant.

La taxe sur les logements vacants est due pour des appartements ou maisons :

- *ayant des éléments de confort minimum* (installation électrique, eau courante, équipements sanitaires...) et vides de meubles (ou mobilier insuffisant pour en permettre l'habitation)
- *situés dans l'une des 28 agglomérations de plus de 50 000 habitants* « touchées par une pénurie de logements » listés dans le décret n° 2013-392 du 10 mai 2013 (<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000027399823&dateTexte=&categorieLien=id>).
- *vacants depuis au moins une année au 1er janvier de l'année d'imposition* (ainsi, un logement vacant au 1er janvier 2013 est imposable au titre de 2013 dès lors qu'il est vacant depuis au moins le 1er janvier 2012).

N'est néanmoins pas considéré comme vacant un logement dont la durée d'occupation est supérieure à trente jours consécutifs au cours de chacune des deux années de la période de référence (article 232 du Code des Impôts, alinéa V).

Lorsque la taxe d'habitation est payée, le logement n'est pas considéré vacant.

La taxe s'élève à 12,5 % de la valeur locative foncière brute la première année d'imposition et à 25 % à compter de la deuxième.

Remboursement de la TVA aux non-résidents

En application de l'article 262 du CGI, les voyageurs non résidents en France ou dans un autre État européen, quelle que soit leur nationalité, peuvent bénéficier d'un **remboursement de la TVA sur les biens achetés en France et expédiés ou transportés par l'acheteur hors du territoire européen.**

Sont considérés comme non résidentes les personnes qui résident normalement dans un pays ou territoire tiers à l'Union européenne et qui viennent séjourner en France pendant une durée inférieure à six mois. Pour justifier de cette condition, les acheteurs français doivent présenter aux vendeurs leur passeport ainsi que la carte d'immatriculation délivrée par le consulat français dont ils sont ressortissants.

L'exonération de la TVA est facultative. Le vendeur apprécie s'il veut accomplir les formalités de la procédure d'exonération et en assumer les responsabilités ou s'il préfère vendre aux conditions du marché intérieur. S'il accepte de pratiquer la détaxe, le vendeur peut soit accorder immédiatement au client la détaxe et attendre le renvoi du bordereau visé par la douane, soit encaisser la TVA et restituer à son client, après réception du bordereau visé par la douane, la somme qu'il s'est engagé à rembourser.

Le décret ° 2015-19 du 9 janvier 2015 a aligné les seuils de remboursements prévus pour les personnes établies hors de l'Union européenne sur ceux prévus pour les assujettis établis dans un Etat tiers de l'UE.

Le remboursement de la TVA est également possible pour **les services de télécommunication, de radiodiffusion, de télévision ou services électroniques** fournis par des assujettis établis sur le territoire de l'UE, mais non dans l'Etat membre de consommation. Cette disposition, prévue par l'article 5 de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février, a été transposée en droit interne par le décret du 9 janvier 2015.

Enfin, en vertu de l'article 259 B du CGI, le non-résident français établis hors de l'Union européenne peut être exonéré de la TVA sur **certaines prestations de service effectuées lors d'un passage en France (notamment experts-comptables, commissaires aux comptes, avocats et notaires)**. La facture doit alors être établie sans TVA.

Fiscalité des successions internationales

Le principe général est que l'État où était domicilié le défunt peut taxer les biens présents dans le patrimoine du défunt au jour du décès, tandis que la France conserve le droit d'imposer les biens situés sur son territoire.

La France peut également taxer des biens situés à l'étranger si les héritiers sont résidents français et l'ont été pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant la transmission.

Pour limiter les cas de double-imposition, la France a toutefois prévu dans certains cas la possibilité d'imputer l'impôt payé à l'étranger sur l'impôt dû en France. Si cette condition de domiciliation fiscale en France n'est pas remplie, seul le patrimoine détenu en France est soumis aux droits de mutation en France : il n'est alors pas possible d'imputer l'impôt payé à l'étranger sur l'impôt dû en France. Attention, avec certains pays, des conventions bilatérales en matière de succession fixent des règles spécifiques s'imposant par rapport à ces principes généraux.

Procédure de contestation

Tout contribuable peut contester son impôt, d'abord auprès de l'administration fiscale puis, en cas de non réponse ou de refus, devant le tribunal administratif.

La « réclamation contentieuse » relative à l'avis d'imposition contesté doit être déposée avant le 31 décembre de la seconde année qui suit celle de la mise en recouvrement de l'impôt. Elle peut être faite en ligne (à partir de l'espace personnel du télédéclarant) ou par courrier postal envoyé en recommandé avec accusé de réception au Centre des Impôts des Non-Résidents. L'administration fiscale est tenue de répondre sous 6 mois.

En cas de rejet de la demande ou de non-réponse, le contribuable dispose d'un délai de 4 mois pour déposer une « réclamation juridictionnelle » auprès du tribunal administratif. Cette procédure est gratuite et ne nécessite en principe pas d'avocat... sauf pour les non-résidents ! En effet, le code de justice administrative française impose de faire élection de domicile dans le ressort géographique du tribunal administratif compétent. S'agissant de la fiscalité des non-résidents, comme l'imposition est établie par le Service des Impôts des Non-résidents établi en Seine-Saint-Denis, c'est le tribunal administratif de Montreuil qui est compétent. Les contribuables n'ayant pas de domicile dans le ressort territorial de ce tribunal administratif n'ont donc actuellement d'autre possibilité que de donner mandat à un avocat établi en France pour défendre leurs intérêts devant ce tribunal.

Pour plus d'informations...

L'administration fiscale met régulièrement à jour un « Précis de fiscalité » en ligne.

La version 2014 est téléchargeable à l'adresse suivante :

www.impots.gouv.fr/documentation/precis_fiscalite/2014/pf2014.pdf

Pour obtenir des précisions fiscales, les usagers peuvent prendre contact avec l'attaché fiscal de leur ambassade, lorsque celle-ci en possède un. Sinon, ils peuvent contacter le service des non-résidents par courriel : sip.nonresidents@dgfip.finances.gouv.fr.