

SPECIFICITES DE LA FISCALITE FRANCAISE NON-RÉSIDENTS FISCAUX DE FRANCE

LES IMPATRIES NON –RESIDENTS FISCAUX DE FRANCE

Pour les impatriés non-résidents fiscaux de France

- la retenue à la source sur les salaires des non-résidents fiscaux ;
- la déclaration de revenus du non-résident ;
- les revenus de source française ;
- la taxation du non-résident ;
- la déclaration Impôt sur la Fortune (ISF).

SPECIFICITES DE LA FISCALITE FRANÇAISE POUR LES IMPATRIES NON-RESIDENTS

La fiscalité des impatriés qui gardent leur résidence fiscale dans leur pays d'origine diffère sensiblement de la fiscalité de ceux qui acquièrent leur résidence fiscale en France.

La différence notable par rapport à ces derniers est que le revenu salarial des non-résidents est soumis à imposition immédiate, mensuellement, par le biais de la retenue à la source opérée par l'employeur.

La périodicité de leur déclaration des revenus est différente de celle des autres contribuables français résidents fiscaux.

Leurs responsabilités fiscales sont limitées à leurs seuls revenus de source française.

Leur taxation est également spécifique à leur situation.

RETENUE A LA SOURCE SUR LES SALAIRES EN FRANCE POUR LES NON-RESIDENTS FISCAUX

Articles 182 A et 1671 A du Code général des impôts

Tout employeur établi en France qui verse des salaires à des non-résidents fiscaux de France est tenu d'appliquer une retenue à la source sur les salaires versés.

Le calcul de l'impôt retenu à la source se fera selon les barèmes et taux mentionnés ci-dessus.

Les employeurs qui versent des salaires à des non-résidents fiscaux de France doivent donc remplir le formulaire n° 2494 à transmettre à la recette des impôts dont dépend l'entité juridique, formulaire auquel sera joint le chèque de paiement au plus tard le **15** du mois suivant celui du versement du salaire.

Toute déclaration ou paiement en retard fera l'objet d'une majoration de **10 %** du montant de la retenue à la source.

RETENUE A LA SOURCE APPLICABLE EN 2014 AUX SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGERES VERSEES EN 2013 A DES PERSONNES DOMICILIEES HORS DE FRANCE

TAUX APPLICABLES ⁽¹⁾	Limite des tranches selon la période à laquelle se rapportent les paiements (Les montants sont exprimés en euros)				
	Année	Trimestre	Mois	Semaine	Jour ou fraction de jour
0 % - moins de . . .	14 359	3 590	1 197	276	46
12 % - de . . .	14 359	3 590	1 197	276	46
à . . .	41 658	10 415	3 472	801	134
20 % - au-delà de . . .	41 658	10 415	3 472	801	134

⁽¹⁾ Les taux de 12 % et 20 % sont réduits à 8 % et 14,4 % dans les départements d'Outre-Mer.

LA DECLARATION DE REVENUS DU NON-RESIDENT

Les non-résidents de France qui disposent des revenus de source française ont en France une responsabilité fiscale limitée à leurs seuls revenus français et leur imposition est limitée à ces revenus de source française.

Ils doivent faire une déclaration de revenus et l'envoyer à la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG) :

**10, rue du Centre - TSA 10010
93465 Noisy-le-Grand cedex**

Toute déclaration parvenue au Centre des Impôts des Non-Résidents en dehors de ces dates subira une majoration de **10 %** sur l'impôt dû.

LA DATE LIMITE DE DEPOT DES DECLARATIONS DE REVENUS DEPEND DU PAYS DANS LEQUEL RESIDE LE NON-RESIDENT

Lieu du domicile du non-résident	Date limite de dépôt
Europe et pays du littoral méditerranéen ^(*) Afrique et Amérique du Nord	16 juin 2014
Amérique Centrale et Amérique du Sud Asie (sauf pays du littoral méditerranéen), Océanie et autres pays	30 juin 2014

^(*) Albanie, Algérie, Allemagne, Andorre, Arménie, Autriche, Azerbaïdjan, Belgique, Biélorussie, Bosnie-Herzégovine, Bulgarie, Chypre, Croatie, Danemark, Égypte, Espagne, Estonie, Ex-Rép. Yougoslave de Macédoine, Finlande, Gaza et Jéricho, Géorgie, Gibraltar, Grèce, Hongrie, Irlande, Islande, Israël, Italie, Kazakhstan, Kirghizistan, Lettonie, Liban, Libye, Lituanie, Luxembourg, Malte, Maroc, Moldavie, Monaco, Monténégro, Norvège, Ouzbékistan, Pays-Bas, Pologne, Portugal, Roumanie, Royaume-Uni, Russie (Fédération de), Saint-Marin, Slovaquie, Slovénie, Suède, Suisse, Syrie, République tchèque, Tadjikistan, Tunisie, Turkménistan, Turquie, Ukraine, Vatican.

LES REVENUS DE SOURCE FRANCAISE

Article 164 B du Code général des impôts

L'article 164 B du Code général des impôts énumère les revenus de source française. Sont notamment considérés comme tels :

- les revenus d'immeubles situés en France ou de droits relatifs à ces immeubles : droits immobiliers (nue-propriété, usufruit...) et droits mobiliers (actions ou parts de sociétés immobilières) ;
- les revenus de valeurs mobilières françaises à revenu variable et les revenus de tous autres capitaux mobiliers placés en France (revenus de parts sociales, produits de placements à revenu fixe, etc.) ;
- les revenus d'exploitations agricoles, industrielles ou commerciales, sises en France ;
- les revenus tirés d'activités professionnelles salariées ou non salariées exercées en France et plus particulièrement :
 - les traitements, salaires, indemnités, émoluments à condition que l'activité rétribuée s'exerce en France,
 - les rémunérations de dirigeants de sociétés françaises.
- les revenus d'autres opérations à caractère lucratif ;
- les plus-values tirées d'opérations relatives à des fonds de commerce exploités en France ainsi qu'à des immeubles situés en France, à des droits immobiliers s'y rapportant ou à des actions et parts de sociétés, non cotées en bourse, dont l'actif est constitué principalement par de tels biens et droits ;
- les plus-values de cession de droits sociaux mentionnées à l'article 150-0A du Code général des impôts
- résultant de la cession de droits afférents à des sociétés ayant leur siège en France ;
- les sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France

Sont également considérés comme revenus de source française, lorsque le débiteur des revenus a son domicile fiscal ou est établi en France :

- les pensions et rentes viagères, quel que soit le pays ou territoire où ont été rendus les services que la pension rémunère ;
- les produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur ainsi que tous les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ;
- les sommes payées à des personnes physiques, à des sociétés ou à toutes autres personnes morales qui ne possèdent pas d'installation fixe d'affaires dans notre pays, en rémunération des prestations de toute nature matériellement fournies ou effectivement utilisées en France.

Comme mentionné précédemment, les salaires sont donc soumis à retenue à la source aux taux de **0 %**, **12 %** et **20 %**.

Les sommes prélevées au titre de la tranche de **12 %** constituent un prélèvement libératoire, c'est-à-dire qu'il libère de la déclaration de revenus.

Les revenus soumis à la tranche de **20 %** doivent faire l'objet d'une déclaration de revenus (formulaire n° 2042) comme celle des résidents français. Les sommes prélevées à la retenue à la source au titre de la tranche de **20 %**, constituent un acompte sur l'impôt à payer.

TAXATION DU NON-RESIDENT

GENERALITES

Certains revenus de source française versés à des personnes domiciliées hors de France supportent une retenue à la source, pour garantir le paiement des impôts par les non-résidents de France. Ce sont :

- les revenus de capitaux mobiliers ;
- les plus-values immobilières ;
- les plus-values de cession de droits sociaux ;
- les traitements, salaires, pensions et rentes viagères ;
- et certains revenus non salariaux ou assimilés.

La retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers

Les revenus distribués par les sociétés françaises soumises à l'impôt sur les sociétés dont les sièges sont situés en France au taux de :

- **21 %** en ce qui concerne les revenus distribués éligibles à l'abattement de **40 %** (article 158 -3-2° du Code général des impôts) ;
- **30 %** pour les autres ;
- **55 %** lorsque les revenus distribués sont payés dans un État ou territoire non coopératif au terme de l'article 238-0 A du Code général des impôts.

La retenue à la source de **25 %** libère définitivement en France les contribuables fiscalement domiciliés hors de France de l'impôt sur le revenu dû à raison des sommes qui ont supporté cette retenue.

En conséquence, la retenue n'ouvre droit à aucun crédit d'impôt.

Sous réserve de certaines exceptions, les produits de placements à revenu fixe encaissés par des personnes fiscalement domiciliées hors de France sont soumis obligatoirement au prélèvement visé à l'article 125 A du Code général des impôts. Ce prélèvement est libératoire de l'impôt sur le revenu.

Le taux du prélèvement varie selon la nature des produits en cause.

La retenue à la source sur les plus-values immobilières

Les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du même code sont soumises à un prélèvement sur les plus-values résultant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourse.

Ce prélèvement est égal :

- à **19 %** du montant de la plus-value lorsque la personne physique l'ayant réalisée, directement ou par l'intermédiaire d'une société de personnes, est résidente d'un État membre de la Communauté européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace Économique Européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. À cela il faut ajouter les prélèvements sociaux de **15,50 %** ;
- au tiers (**33,33 %**) de la plus-value réalisée dans les autres cas ainsi que **15,50 %** des prélèvements sociaux.

Ce prélèvement, payable au moment de la formalité de l'enregistrement à la Conservation des Hypothèques, est libératoire de l'impôt sur le revenu dû en raison des sommes qui l'ont supporté.

La retenue à la source sur les plus-values de cession de droits sociaux

Elle constitue l'imposition des bénéfices réalisés à l'occasion de la cession à titre onéreux de tout ou partie des droits sociaux détenus par certains associés de sociétés passibles, de plein droit ou sur option, de l'impôt sur les sociétés.

L'imposition de la plus-value réalisée par un associé est subordonnée à la condition que les droits détenus directement ou indirectement dans les bénéfices sociaux par l'intéressé ou son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants aient dépassé ensemble **25 %** de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq années ayant précédé la cession.

Pour être imposable la cession doit :

- être effectuée à titre onéreux. Seules sont retenues les transmissions qui comportent une contrepartie pour le cédant : ventes, échanges, apports en société, fusions et scissions de sociétés ;
- être effectuée pendant la durée de la société.

Les plus-values de cession de droits sociaux sont taxées exclusivement à l'impôt sur le revenu lors de l'enregistrement de l'acte au centre des finances publiques compétent.

Ces plus-values sont soumises à un taux de prélèvement de **45 %** au 1^{er} janvier 2014. Lorsque ces contribuables non-résidents sont domiciliés dans un État non coopératif, ce taux est porté à **75 %**.

Exonération conditionnelle

Lorsque la cession est consentie au profit du conjoint, des ascendants ou des descendants du cédant ou de son conjoint, la plus-value est exonérée si tout ou partie de ces droits sociaux n'est pas revendu à un tiers dans un délai de cinq ans suivant la cession bénéficiant de l'exonération. À défaut, la plus-value est imposée au nom du premier cédant au titre de l'année de la revente des droits au tiers ; elle est déterminée selon les règles en vigueur l'année de sa réalisation.

La retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères

Les salaires et revenus assimilés de source française perçus par les personnes domiciliées hors de France donnent lieu à l'application de la retenue à la source prévue à l'article 182 A du Code général des impôts.

La retenue doit être pratiquée et versée au Trésor par le débiteur des revenus. Elle n'est ni opérée, ni versée au Trésor, lorsque son montant n'excède pas **8 €** par mois pour un même salarié, pensionné ou créancier.

Cette retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu pour la fraction imposable de ces revenus taxée au taux de **12 %** (fraction qui n'excédera pas **41 658 €** pour **2014**). Cette fraction n'est donc pas imposée au barème. La retenue correspondante n'est pas imputable sur l'impôt sur le revenu.

Seule la fraction excédentaire soumise à la retenue à la source au taux de **20 %** est imposée au barème progressif, avec les autres revenus de source française, mais dans les conditions prévues à l'article 197 A du Code général des impôts, c'est-à-dire avec application d'un taux minimum égal à **20 %** (ou **14,4 %** pour les DOM).

La retenue prélevée au taux de **20 %** est imputable sur le montant de l'impôt ainsi déterminé.

Toutefois, si le contribuable justifie que le taux moyen de l'impôt résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de ses revenus de sources française et étrangère serait inférieur au taux minimum de **20 %** (ou **14,4 %**), ce taux inférieur est alors appliqué à ses seuls revenus de source française.

La retenue à la source sur certains revenus non salariaux ou assimilés

La retenue s'applique :

- aux sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice d'une profession libérale proprement dite et de toute activité professionnelle relevant normalement de la catégorie des bénéfices non commerciaux ;
- aux produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur ;
- aux produits de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ;
- aux sommes payées en rémunération des prestations de toute nature matériellement fournies ou effectivement utilisées en France ;
- aux sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France.

Pour que la retenue soit exigible :

- le débiteur des produits visés ci-dessus doit exercer une activité en France ;
- les sommes doivent être payées à des bénéficiaires qui n'ont en France ni leur domicile fiscal, ni leur siège, ni une installation professionnelle permanente.

La base de la retenue à la source est constituée par le montant brut des sommes versées hors taxes sur le chiffre d'affaires ; aucune déduction n'est à pratiquer même à titre de frais professionnels.

Le montant de la retenue est obtenu en appliquant à cette base le taux de **33,33** %. Le taux est ramené à **15** % pour les rémunérations des prestations artistiques et sportives. La retenue, payée par le débiteur des sommes versées, s'impute sur l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire pour ses revenus de source française. Elle n'est jamais restituable.

LA DECLARATION IMPOT SUR LA FORTUNE

DEFINITION

L'impôt de solidarité sur la Fortune est un impôt annuel dû uniquement par les personnes physiques dont les biens (immeubles ou meubles), droits et valeurs (valeurs mobilières, bons du Trésor, solde bancaire, espèces, etc....) dépassent un certain montant au 1^{er} janvier de l'année. Le nouveau seuil établi par la loi de finances rectificative pour 2013 est de **1 300 000 €**. Ainsi, les contribuables non-résidents sont soumis à l'ISF lorsque la valeur nette taxable de leur patrimoine est supérieure à **1 300 000 €** au 1^{er} janvier 2014.

L'ASSIETTE

Le patrimoine du contribuable soumis à cet un impôt doit comprendre des biens, des droits et valeurs c'est-à-dire les biens meubles et immeubles dont il dispose au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Les biens servant de base de l'impôt de solidarité sur la fortune sont évalués selon leur valeur vénale réelle.

La loi de finances pour 2013 a rétabli d'abord le barème progressif l'ISF. Le nouveau système comprend désormais **6** tranches d'imposition.

Ensuite, cette loi supprime le principe d'actualisation automatique annuelle du tarif de l'ISF.

Enfin, la loi de finances précitée a institué un système de décote pour les contribuables dont la valeur imposable est comprise entre **1 300 000 €** et **1 400 000 €**.

Les biens qui ne rentrent pas dans la base imposable sont les suivants : les biens professionnels, les droits de propriétés littéraires et artistiques pour les seuls auteurs, les droits de propriété intellectuelle, les objets d'antiquité, d'art ou de collection, les bois et forêts, les biens ruraux loués par un bail à long terme, les placements financiers des non-résidents, la valeur de capitalisation de certaines rentes viagères.

LES PERSONNES IMPOSABLES

Le patrimoine dont disposent les personnes d'un même foyer fiscal est soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune. Les couples mariés font l'objet d'une imposition commune. Ils ne peuvent être imposés distinctement qu'à condition d'être séparés ou en instance de divorce.

Les couples pacsés sont, en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, soumis à une déclaration commune.

Les couples vivant en concubinage notoire sont au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune sont imposables sur leurs biens communs.

Les résidents français de toute nationalité sont ainsi soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune sur la totalité des biens qu'ils possèdent en France et à l'étranger.

Les non-résidents fiscaux de France ne sont imposables qu'à hauteur de la valeur de leurs biens situés en France, sous réserve des conventions fiscales.

DEDUCTION

Les dettes qui ont grevé la valeur du patrimoine faisant l'objet de l'impôt de solidarité sur la fortune doivent être déduites. La déduction de ces dettes obéit à certaines conditions :

- elles doivent exister au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ;
- elles doivent être à la charge du contribuable ;
- elles doivent être justifiées lors du dépôt de la déclaration de l'ISF.

CALCUL DE L'ISF

Le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune se fait en trois étapes. Il faut déterminer la tranche imposable, ensuite procéder à la déduction des charges familiales, enfin calculer le montant de l'impôt en tenant compte du plafonnement.

Les tranches et les taux de l'ISF sont évalués chaque année.

BAREME AU 1^{er} JANVIER 2014

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable
N'excédant pas 800 000 €	0,0 %
Supérieure à 800 000 € et inférieure ou égale à 1 300 000 €	0,50 %
Supérieure à 1 300 000 € et inférieure ou égale à 2 570 000 €	0,70 %
Supérieure à 2 570 000 € et inférieure ou égale à 5 000 000 €	1,00 %
Supérieure à 5 000 000 € et inférieure ou égale à 10 000 000 €	1,25 %
Supérieure à 10 000 000 €	1,50 %

Pour la décote applicable au patrimoine imposable inférieur à **1 400 000 €** indiquée par la loi de finances pour 2013, il est prévu le mécanisme suivant : le montant est réduit d'une somme de $17\,500 \text{ €} - 1,25 \% \times P$. Étant donné que P représente la valeur nette taxable du patrimoine.

Exemple

Pour un patrimoine d'une valeur nette taxable de 1 315 000 €, le calcul de la décote peut être effectué de la manière suivante :

1 315 000	800 000	0 %	0
	500 000	0,50 %	2 500
	15 000	0,70 %	105
	Impôt théorique		2 605

Calcul de la décote :

$$\begin{aligned} 17\,500 \text{ €} - (1,25 \% \times 1\,315\,000 \text{ €}) &= 17\,500 \text{ €} - 16\,437,5 \text{ €} \\ &= 1\,062,50 \text{ €} \end{aligned}$$

ISF dû est égal à 2 605 € - 1 062,50 € = 1 542,50 €.

SUPPRESSION DE LA REDUCTION POUR PERSONNE A CHARGE

Le législateur avait prévu une réduction d'un montant de **300 €** par personne à charge. Ce montant était de **150 €** lorsque la personne est réputée à la charge de deux parents. Cette réduction est désormais supprimée par la loi de finances pour 2013.

PLAFONNEMENT SELON LES REVENUS

Le montant de l'ISF est plafonné en fonction de l'impôt sur le revenu, la contribution exceptionnelle et les prélèvements sociaux de l'année 2013. Ainsi, l'ISF ne doit pas excéder **75 %** l'ensemble des revenus perçus au titre de l'année 2013.

Afin de calculer le plafonnement, il faut donc prendre en considération d'une part certains impôts et d'autre part certains revenus.

Les impôts pris en considération sont :

- l'ISF de l'année d'imposition ;
- l'impôt sur le revenu de l'année précédente ;
- les prélèvements libératoires ;
- la CGS et la CDRS.

Les revenus pris en considération sont :

- les revenus nets ;
- les plus-values ;
- les revenus exonérés de l'IR qui sont réalisés au cours de l'année en France ou à l'étranger ;
- les produits de l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF soumis à un prélèvement libératoire de l'IR.

Il a été jugé par la Cour de Cassation que la taxe d'habitation, la taxe foncière, et la taxe additionnelle au droit de bail qui ne sont pas assises sur les revenus ne doivent pas être prises en compte dans le calcul du plafonnement de l'ISF.

Cour cass. - 25 janvier 2005 n° 199

Cour cass. - 8 février 2005 n° 188

Les impôts à prendre en compte sont :

- l'ISF ;
- l'impôt sur le revenu ;
- les prélèvements libératoires ;
- les prélèvements sociaux.

Ainsi, au cas où le montant total de l'ISF et des impôts de l'année précédente dépasse **75 %** des revenus, l'ISF est réduit à due concurrence de cet excédent.

Les revenus à prendre en compte sont la somme :

- des revenus mondiaux nets de frais professionnels de l'année n-1, après déduction des déficits catégoriels dont l'imputation est prévue par les dispositions de l'article 156 du Code général des impôts ;
- les plus-values ;
- les revenus exonérés.

L'ISF est un impôt déclaratif. Le calcul de l'ISF est fait par le déclarant. Le versement est effectué conjointement à la déclaration aux dates ci-après.

LA DATE LIMITE DE DEPOT DES DECLARATIONS ISF EN FRANCE

Lieu du domicile du non-résident	Date limite du dépôt
Continent européen	15 juillet 2014
Reste du monde	1 ^{er} septembre 2014

La base imposable correspond à la valeur nette

Valeur = nette	biens imposables	-	dettes se rattachant aux biens imposables (emprunts, impôts ...
-------------------	------------------	---	--

Il convient de préciser qu'afin de permettre l'attractivité de la France en ce qui concerne les placements financiers, les non-résidents sont exonérés, en principe, de l'ISF. Mais, par exception, les actions et parts détenues par les non-résidents dans une société (ou personne) qui n'est pas cotée en bourse, qui n'a pas son siège en France et par ailleurs dont l'actif est constitué de plus de **50 %** de droits immobiliers ou d'immeubles en France d'une part et d'autre part, les actions, les parts ou les droits détenus de manière directe ou indirecte par les non-résidents dans (une personne) ou organisme propriétaire de droits réels immobiliers ou d'immeubles qui sont situés sur le territoire français ne sont pas considérés comme placements financiers susceptibles d'être exonérés.

Il faut préciser qu'en ce qui concerne l'ISF, la France a signé des conventions fiscales avec plusieurs États qui régissent l'imposition des biens et revenus concernés par cette imposition.

Ce dispositif est supprimé à compter de l'année 2012.

La loi de finances pour 2013 a introduit dans le système d'ISF une disposition particulière relative à la non déduction des dettes contractées pour l'acquisition ou dans l'intérêt des biens qui ne sont pas pris en compte pour l'assiette ou exonérées de l'ISF.

Ces dettes ne sont déductibles, le cas échéant, qu'à concurrence de la fraction de la valeur desdits biens non exonérée.