

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-DOMIC-10-20-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

IR – Personnes non domiciliées en France – Application du droit interne en l'absence de conventions internationales – Modalités d'imposition - Etablissement de l'impôt sur le revenu et cas particuliers

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu

Situations particulières liées au domicile

Titre 1 : Application du droit interne en l'absence de conventions fiscales internationales

Chapitre 2 : Modalités d'imposition

Section 3 : Etablissement de l'impôt sur le revenu et cas particuliers

Sommaire :

I. Lieu d'imposition

II. Déclaration

III. Désignation d'un représentant en France

IV. Cas particuliers (cession, cessation, décès, abandon d'une résidence en France)

A. Cession, cessation, décès

B. Revenus de l'année de l'abandon de toute résidence en France

C. Mesures d'application

I. Lieu d'imposition

1

Le lieu d'imposition des personnes physiques qui n'ont pas leur domicile fiscal en France et celui des fonctionnaires ou agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et dont le foyer n'est pas resté en France, est fixé en principe au service des impôts des non-résidents.

10

Exceptions :

- Les personnes physiques qui résident habituellement dans la Principauté de Monaco, qu'elles soient ou non fiscalement domiciliées en France, sont tenues d'accomplir leurs obligations déclaratives en matière d'impôt sur le revenu au service des impôts de Menton ([Code général des impôts \(CGI\), ann. IV, art. 121 Z quinquies](#)) ;
- De même, les personnes physiques, dont le domicile fiscal est situé ou est réputé se situer en France et qui exercent une activité professionnelle dans la Principauté de Monaco, déposent également les déclarations spéciales prévues par les [articles 53 A](#) (déclaration des résultats de bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et [97 du CGI](#) (déclaration des bénéfices non commerciaux (BNC) auprès de ce service ([CGI, ann. IV, art. 121 Z quinquies](#)) ;
- Les salariés détachés à l'étranger en application de l'[article 81 A du CGI](#) sont imposables au lieu de leur résidence principale ou, en cas de pluralité de résidences, au lieu de leur principal établissement.

II. Déclaration

20

Les contribuables domiciliés hors de France qui disposent de revenus de source française passibles de l'impôt sur le revenu ou d'une ou plusieurs habitations en France doivent souscrire une déclaration de leurs revenus conformément aux dispositions de l'[article 170 du CGI](#), Ils doivent notamment déclarer leurs revenus de l'année du transfert de leur domicile fiscal hors de France dans les conditions de droit commun (cf. [BOI-IR-DOMIC-20](#)).

30

Celle-ci doit mentionner, pour l'année considérée, les éléments nécessaires à l'établissement de leur imposition, c'est-à-dire :

- les renseignements relatifs à l'identité, la situation et les charges de famille du contribuable ;
- la valeur locative de l'habitation dont il dispose en France à quelque titre que ce soit ([CE, arrêt du 11 février 1970, n° 75095, RJ III, p. 37](#)) ;
- et, éventuellement, les différents revenus de source française (la déclaration d'ensemble doit être accompagnée des déclarations spéciales ou annexes nécessaires), autres, bien entendu, que ceux soumis à une retenue ou un prélèvement libératoire.

40

L'obligation de déclarer incombe au contribuable (aux conjoints pour les personnes mariées ou liées par un Pacte civil de solidarité). Ce dernier doit faire état, non seulement de ses revenus propres et de la valeur locative de l'habitation dont il dispose en France, mais encore des revenus de source française des personnes à sa charge qui ne font pas l'objet d'une imposition distincte, ainsi que de la valeur locative des habitations que ces dernières possèdent, éventuellement, en France.

En l'absence de déclaration, les intéressés peuvent être taxés d'office s'ils n'ont pas régularisé leur situation dans les trente jours de la notification d'une mise en demeure ([LPF, art. L. 66 et L. 67](#). cf. [BOI-CF-IOR-50](#)).

À cet égard, ne peut être considéré comme ayant régularisé sa situation, un contribuable qui, disposant d'une habitation en France, a fourni une déclaration de revenus portant la mention « Néant », alors qu'il aurait dû, s'il ne disposait pas de revenus de source française, déclarer la valeur locative de sa résidence principale pour permettre, éventuellement, l'établissement d'une imposition forfaitaire ([CE, arrêt du 11 février 1970, n° 75095, RJ III, p. 37](#)).

50

Cas des artistes ou sportifs :

En pratique, les artistes ou sportifs qui ont leur domicile fiscal hors de France et qui sont imposables en France à raison de revenus de source française peuvent s'abstenir de souscrire une déclaration

de revenus sans encourir de sanctions fiscales lorsqu'ils sont en mesure d'établir que la retenue à la source effectivement prélevée et versée au Trésor atteint ou dépasse le montant de l'impôt sur le revenu (cf. [BOI-IR-DOMIC-10-20-20](#)).

Délai de déclaration :

60

Les délais sont les suivants :

Lieu du domicile du contribuable	Date d'expiration du délai
Europe et pays du littoral méditerranéen, Amérique du nord et Afrique	30 juin
Amérique centrale, Amérique du Sud, Asie (sauf pays du littoral méditerranéen), Océanie et tous autres pays non visés ci-dessus	15 juillet

III. Désignation d'un représentant en France

70

Conformément aux dispositions de l'[article 164 D du CGI](#), les personnes physiques exerçant des activités en France, ou y possédant des biens sans y avoir leur domicile fiscal, ainsi que les agents de l'État visés à l'[article 4 B -2 du CGI](#) (cf. [BOI-IR-CHAMP-10](#)) peuvent être invités par le service des impôts à désigner, dans un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la réception de cette demande, un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt.

80

En raison de l'intérêt pratique de cette mesure, le service doit, dans tous les cas, inviter les intéressés à procéder à la désignation d'un représentant en France.

90

Les personnes concernées s'entendent :

- des contribuables qui exercent des activités en France ;
- des personnes qui possèdent des biens en France ; ainsi les contribuables non domiciliés qui sont propriétaires d'une habitation en France peuvent être invités à désigner un représentant en France ;
- des agents de l'État en service dans un pays étranger où ils ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble de leurs revenus ;
- des personnes physiques non résidentes de France qui sont redevables de retenues à la source ([CGI, art. 182 A, 182 A bis et 182 B](#)) à raison de revenus inclus dans les charges des établissements qu'elles exploitent en France ou des activités qu'elles exercent en France sans y avoir un véritable établissement.

100

En revanche, la règle de la désignation d'un représentant en France ne s'applique pas aux contribuables qui perçoivent seulement des pensions ou des revenus mobiliers de source française.

110

Le représentant en France désigné en application de l'[article 164 D du CGI](#) joue le rôle d'un simple intermédiaire entre l'administration et le contribuable domicilié hors de France. Il ne saurait donc, en cette seule qualité, être mis en cause pour le paiement des impôts dus par son mandant. Cela étant, la procédure relative à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt dû par le contribuable domicilié hors de France est régulière dès l'instant où elle est conduite avec ce représentant es qualités ([RM Bergelin, JO, AN du 25 janvier 1982, p. 261](#)).

120

En cas de défaut de désignation d'un représentant en France ou à défaut de réponse dans le délai fixé, les personnes concernées sont en situation d'être taxées d'office à l'impôt sur le revenu ([Livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), art. L. 72. cf. [BOI-CF-IOR-50](#)).

Le contribuable taxé d'office ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition qu'en apportant la preuve de son exagération ([LPF](#), art. L. 193 et R.* 193-1). Mais l'administration est tenue, de son côté, d'apporter la preuve que le contribuable se trouvait dans le cas d'être taxé d'office et notamment d'établir (cf. [BOI-CF-IOR-50](#)) :

- que le contribuable en cause, s'il n'a pas d'habitation en France, a disposé au cours de l'année considérée de revenus de source française ;
- que le montant de ces revenus excède le chiffre limite d'exonération ;
- que le service a effectivement adressé au contribuable une demande l'invitant à désigner un représentant en France et qu'il lui a ensuite adressé une mise en demeure d'avoir à souscrire sa déclaration.

130

Remarque : Les personnes non domiciliées en France qui y réalisent des plus-values immobilières ou des profits de construction-vente sont soumises à des obligations spéciales étudiées à [BOI-RFPI-PVI](#).

IV. Cas particuliers (cession, cessation, décès, abandon d'une résidence en France)

A. Cession, cessation, décès

140

La cession ou la cessation d'une entreprise industrielle ou commerciale, d'une exploitation agricole, de même que la cessation ou le transfert d'une profession non commerciale entraîne l'imposition immédiate des bénéficiaires non encore taxés ([CGI](#), art. 201 à 203). Il n'y a pas lieu, à cet égard, de distinguer selon que le contribuable est ou non domicilié en France (cf. [BOI-IR-CESS-10](#)).

150

En cas de décès d'un contribuable, domicilié hors de France mais qui disposait d'une habitation dans notre pays, l'impôt doit être établi au nom du défunt à raison de la fraction de revenu forfaitaire correspondant à la période antérieure au décès, à moins bien entendu, que le défunt n'ait disposé, pour la même période, de revenus de source française atteignant un chiffre plus élevé, ou ne soit pas taxable pour un autre motif à raison de cette base forfaitaire.

Si l'imposition est établie à raison des revenus de source française, il convient de faire application de [l'article 204 du CGI](#). Il est donc tenu compte :

- des revenus dont le de cujus a disposé l'année de son décès et des bénéficiaires industriels et commerciaux qu'il a réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé ;
- des revenus dont la distribution ou le versement résulte du décès du contribuable, s'ils n'ont pas été précédemment imposés ;
- de ceux qu'il a acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son décès.

Toutefois, les revenus dont la disposition résulte du décès du contribuable ou que ce dernier a acquis sans en avoir la disposition avant son décès pourront faire l'objet d'une imposition distincte -toujours au nom du défunt- lorsqu'ils ne devaient échoir normalement qu'au cours d'une année postérieure à celle du décès.

La femme dont le mari est décédé au cours de l'année d'imposition ne peut être assujettie personnellement à l'impôt sur le revenu au titre de ladite année qu'à raison des revenus qu'elle est

réputée avoir perçus postérieurement à la date du décès de son mari. Sous le régime de la taxation forfaitaire, son revenu doit donc être fixé à trois fois la fraction de la valeur locative de sa résidence correspondant à la période postérieure au décès de son mari (CE, arrêt du 10 février 1936 ; n° 47102, RO 6372).

La solution résultant de cet arrêt s'applique pour l'imposition ou la taxation forfaitaire à effectuer au nom du conjoint survivant qu'il s'agisse de l'époux ou de l'épouse (cf. CGI, art. 6-6 et [BOI-IR-CESS-10](#)).

B. Revenus de l'année de l'abandon de toute résidence en France

160

Il résulte des dispositions de l'[article 167 du CGI](#) que les règles prévues à l'égard des contribuables qui transfèrent leur domicile à l'étranger (cf. [BOI-IR-DOMIC-20](#)) s'appliquent également dans le cas d'abandon de toute résidence en France. Ces derniers contribuables doivent donc faire l'objet, au titre de l'année de cet abandon, d'une imposition distincte établie à raison du plus élevé des deux chiffres suivants :

- montant du forfait prévu à l'[article 164 C du CGI](#) et réduit prorata temporis (si ce forfait est applicable) ;
- montant des revenus de source française dont l'intéressé a eu la disposition ou qu'il a acquis entre le 1er janvier et la date de l'abandon de toute résidence en France.

Le contribuable doit fournir, dans les mêmes conditions qu'en cas de transfert de domicile à l'étranger, une déclaration comportant les éléments nécessaires à la détermination de la base d'imposition (cf. [BOI-IR-DOMIC-20](#)).

Le revenu servant de base à l'imposition est alors constitué par la somme des éléments ci-après.

170

- Pour la période écoulée du 1er janvier jusqu'au jour de l'abandon de toute résidence en France :
 - -soit le montant du forfait prévu à l'[article 164 C](#) du code réduit prorata temporis ou, si ce deuxième terme est plus élevé, montant des revenus de source française dont le contribuable a disposé pendant ladite période ;
 - soit, si la base forfaitaire n'est pas applicable ([art. 164 C, al. 2](#), ou convention fiscale, le montant des revenus de source française dont l'intéressé a disposé pendant cette période.

180

- Pour la période écoulée du jour de l'abandon de toute résidence en France jusqu'au 31 décembre : le cas échéant, montant des revenus de source française dont a disposé le contribuable pendant cette période.

C. Mesures d'application

190

Une liaison a été instituée avec le service de la direction générale des Douanes et des Droits indirects en vue de faciliter le recensement et, le cas échéant, l'imposition des personnes domiciliées à l'étranger qui transfèrent tout ou partie de leur mobilier en France pour meubler un logement qu'elles ont l'intention d'occuper, à titre définitif ou temporaire, comme résidence principale ou secondaire.

Une surveillance spéciale est, en outre, prévue à l'égard des personnes qui -tout en conservant leur domicile à l'étranger- importent des mobiliers en France pour meubler des résidences secondaires. (en effet, l'importation de mobiliers et d'objets destinés à meubler une résidence secondaire située en France ou dans un autre Etat, membre de l'Union européenne, est soumise au paiement des droits de douane et de la TVA. Ces biens doivent ainsi faire l'objet d'une déclaration en douane).

Bien entendu, le service ne doit pas manquer de prendre note des renseignements portés à sa connaissance à cette occasion, en vue du règlement de la situation fiscale des intéressés.

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-DOMIC-10-20-10-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

IR – Situations particulières liées au domicile – Application du droit interne en l'absence de conventions fiscales internationales – Modalités d'imposition - Principes généraux, base et calcul de l'impôt sur le revenu

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu

Situations particulières liées au domicile

Titre 1 : Application du droit interne en l'absence de conventions fiscales internationales

Chapitre 2 : Modalités d'imposition

Section 1 : Principes généraux, base et calcul de l'impôt sur le revenu

Sommaire :

I. Principes généraux

A. Conditions relatives à l'exonération

1. Nationalité du contribuable
2. Motifs du transfert du domicile hors de France
3. Domiciliation fiscale antérieure à l'expatriation

B. Portée de la mesure

1. Caractère temporaire
 - a. Point de départ de l'exonération
 - b. Expiration du délai d'exonération
2. Imposition des contribuables bénéficiaires de l'exonération
 - a. Pendant la durée de l'exonération
 - b. À l'issue de la période d'exonération
3. Obligations déclaratives

II. Détermination de la base de l'impôt sur le revenu

A. Contribuables ne disposant pas d'une habitation en France mais disposant de revenus de source française

1. Revenus qui ne sont pas inclus dans la base de l'impôt sur le revenu
 - a. Revenus exonérés de tout impôt
 - b. Revenus soumis à une retenue à la source ou à un prélèvement libératoires de l'impôt sur le revenu

2. Revenus à inclure dans la base de l'impôt sur le revenu
 - B. Contribuables disposant d'une habitation en France
 1. Détermination de la valeur locative de la résidence
 - a. Définition
 - b. Estimation de la valeur locative
 - 1° Lorsque le contribuable est locataire
 - 2° Lorsque le contribuable est propriétaire ou usufruitier de sa résidence
 2. Caractère forfaitaire de la taxation
 - C. Revenus exceptionnels ou différés
 - D. Taxation en fonction de certains éléments du train de vie
- III. Calcul de l'impôt
- A. Contribuables taxés en fonction de leurs revenus de source française
 1. Règles de calcul
 2. Application d'un taux minimum d'imposition
 - a. Principe
 - b. Exception au principe
 - c. Contribuables disposant de revenus ayant leur source dans les DOM
 - B. Contribuables taxés en fonction de la valeur locative de leur habitation

I. Principes généraux

1

Les contribuables domiciliés hors de France sont, en principe, imposables à raison de leurs seuls revenus de source française ([BOI-IR-DOMIC-10-10](#)).

10

Toutefois comme il a déjà été indiqué ([BOI-IR-DOMIC-10-10](#)) les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont également imposables lorsqu'elles disposent dans notre pays d'une ou plusieurs habitations. Selon l'[article 164 C du code général des impôts \(CGI\)](#), la base d'imposition ne peut être inférieure à trois fois la valeur locative de cette ou de ces habitations. Il s'ensuit que les intéressés peuvent être passibles de l'impôt en France même en l'absence de revenus de source française.

20

Mais ce régime, qui a pour objet d'établir une contribution minimale à la charge de ces personnes, ne s'applique pas aux contribuables qui remplissent une des quatre conditions exposées ci-après :

-avoir des revenus de source française supérieurs à la base forfaitaire, auquel cas le montant de ces revenus sert de base à l'impôt. Les revenus de source française à prendre en compte, pour effectuer la comparaison comprennent ceux qui ont été soumis à une retenue ou un prélèvement libératoire ;

-être domiciliés dans des pays ou territoires ayant conclu avec la France une convention destinée à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu.

Remarque : Il est précisé que la convention fiscale entre la France et Monaco ne tend pas à remédier aux doubles impositions des particuliers, dès lors qu'il n'existe pas d'impôt monégasque sur le revenu, mais au contraire à prévenir des situations de double exonération en soumettant à l'impôt français les ressortissants français visés à l'article 7 de la convention. Pour tenir compte des relations de voisinage entre les deux États et de l'exiguïté du territoire de la Principauté, une mesure particulière a été prise ; elle prévoit l'exonération d'une seule résidence secondaire située dans la région Provence-Alpes-Côte d'Azur pour les nationaux monégasques et les nationaux français titulaires du certificat de domicile à Monaco. Les nationaux d'autres États qui résident à Monaco sont assujettis à l'imposition forfaitaire instituée par l'[article 164 C du CGI](#) en l'absence de disposition contraire à la convention franco-monégasque ;

-être contribuables de nationalité française ou ressortissants des pays ayant conclu avec la France un accord de réciprocité, lorsqu'ils justifient être soumis dans le pays ou territoire où ils ont leur domicile fiscal à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus au moins égal aux deux tiers de l'impôt qu'ils auraient à supporter en France sur la même base d'imposition.

Pour effectuer la comparaison entre les charges fiscales visées ci-dessus, il convient de déterminer la base imposable et le quotient familial en procédant conformément aux dispositions applicables aux personnes domiciliées en France.

Par ailleurs, et pour des raisons pratiques, il y a lieu de considérer que l'exonération s'applique même si le contribuable n'est pas imposé à l'étranger sur le montant de certains revenus de source française : revenus fonciers ou revenus de valeurs mobilières, par exemple.

En droit strict, l'application de cette disposition devrait toujours être subordonnée à la production d'une réclamation appuyée des pièces justificatives : document fourni par les autorités fiscales étrangères indiquant le détail de la détermination des revenus imposés à l'étranger et le montant de l'impôt correspondant. Mais, en pratique, il convient de surseoir à l'imposition lorsque l'intéressé a déjà fourni, dans le cadre d'une réclamation, la preuve que la condition tenant au montant de l'impôt acquitté dans le pays concerné était remplie pour l'année antérieure.

Le sursis d'imposition est accordé jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie. Passé ce délai, il convient de mettre en œuvre la procédure de redressement, si le contribuable n'a pas fourni les pièces justificatives visées ci-dessus ;

- être contribuables de nationalité française dont l'expatriation est justifiée par des impératifs d'ordre professionnel et dont le domicile fiscal était situé en France de manière continue pendant les quatre années précédant celle du transfert .

Cette disposition, codifiée au deuxième alinéa de l'article 164 C du CGI, exclut de la taxation forfaitaire, à titre temporaire, les contribuables précités.

Elle appelle les précisions suivantes.

A. Conditions relatives à l'exonération

30

Le bénéfice de l'exonération, codifié au deuxième alinéa de l'article 164 C du CGI, est subordonné à l'existence de trois conditions cumulatives concernant :

- la nationalité du contribuable ;
- les motifs de son expatriation ;
- le lieu de son domicile fiscal précédant l'expatriation.

1. Nationalité du contribuable

40

L'exonération concerne les contribuables de nationalité française. Il est également admis qu'elle s'applique, dans les mêmes conditions, aux nationaux des pays ou territoires ayant conclu avec la France un accord de réciprocité comportant une clause d'égalité de traitement fondée sur la nationalité applicable en matière d'impôt sur le revenu.

Remarque : Une clause de cette nature figure en principe dans les conventions fiscales. Au demeurant, le régime d'imposition prévu par l'article 164 C du CGI ne s'applique pas aux personnes de nationalité française ou étrangère qui sont domiciliées dans des États ou territoires ayant conclu avec notre pays une convention destinée à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu. La liste de ces conventions est publiée régulièrement par l'administration à [BOI-INT-CVB](#). En pratique, l'existence d'un accord de réciprocité comportant une clause d'égalité de traitement en fonction de la nationalité pourra être utilement invoquée par les ressortissants des pays et territoires suivants : le Cambodge, la Colombie, le Costa Rica, Cuba, Haïti, le Honduras, le Libéria, le Nicaragua, le Panama, le Paraguay, le Rwanda et le Zaïre.

2. Motifs du transfert du domicile hors de France

50

L'expatriation doit nécessairement résulter d'un impératif professionnel concernant le contribuable ou son conjoint.

Cette condition implique notamment que l'activité résultant de l'expatriation procure au foyer fiscal à titre principal, des revenus ayant leur source dans une activité professionnelle : salaires, bénéfice industriel et commercial (BIC), bénéfice non commercial (BNC), bénéfice agricole (BA).

L'expatriation pourra également être justifiée par le rapprochement des conjoints à condition que l'un au moins des époux, celui qui transfère son domicile fiscal ou celui qui est déjà domicilié hors de France, y exerce une activité professionnelle de la nature de celles énumérées ci-dessus.

A contrario, sont exclues du dispositif les personnes qui transfèrent leur domicile hors de France pour des raisons de pure convenance personnelle.

3. Domiciliation fiscale antérieure à l'expatriation

60

Les personnes qui demandent le bénéfice de l'exonération instituée par ce dispositif doivent justifier avoir été domiciliées en France :

- de manière continue ;
- pendant au moins les quatre années précédant celle du transfert de leur domicile fiscal hors de France.

Remarque : Au regard de la territorialité de l'impôt sur le revenu, les territoires et collectivités territoriales d'outre-mer sont assimilés à l'étranger.

Sous réserve des conventions internationales, la condition de domiciliation fiscale en France s'apprécie au regard des dispositions de l'article 4 B du CGI (**BOI-IR-CHAMP-10**).

70

La justification de cette domiciliation, qui n'est soumise à aucun formalisme particulier, résultera le plus souvent de la production des avis d'imposition concernant l'impôt sur le revenu.

B. Portée de la mesure

1. Caractère temporaire

80

L'exonération s'applique :

- l'année du transfert du domicile fiscal hors de France ;
- et les deux années suivantes.

a. Point de départ de l'exonération

90

L'exonération prend effet à compter de la date d'expatriation du contribuable.

En pratique, cette date est mentionnée sur la [déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 \(CERFA n° 10330\)](#) souscrite au titre de la période comprise entre le 1er janvier et le jour du transfert du domicile fiscal hors de France, soit à la rubrique « renseignements complémentaires », soit sur papier libre joint à la déclaration.

b. Expiration du délai d'exonération

100

L'exonération prend fin le 31 décembre de la deuxième année suivant celle du transfert du domicile fiscal à l'étranger.

En cas de retour anticipé en France, l'exonération obtenue pendant la période antérieure au cours de laquelle le domicile fiscal a été fixé hors de France n'est pas remise en cause.

2. Imposition des contribuables bénéficiaires de l'exonération

a. Pendant la durée de l'exonération

110

Les contribuables ne sont assujettis à l'impôt français que sur leurs revenus de source française et, le cas échéant, sur les autres revenus dont l'imposition est attribuée à la France par un accord international (revenus par hypothèse inférieurs à la base forfaitaire qui aurait été appliquée en l'absence d'exonération).

b. À l'issue de la période d'exonération

120

Les contribuables, qui disposent toujours d'une habitation en France, deviennent passibles de l'imposition forfaitaire dès lors que la base de celle-ci excède le montant de leurs revenus de source française.

3. Obligations déclaratives

130

Pour obtenir le bénéfice de l'exonération, les contribuables doivent joindre à la déclaration de revenu qu'ils doivent souscrire au titre de la période comprise entre le 1er janvier et le jour du transfert du domicile fiscal hors de France un document établi sur papier libre :

- précisant l'adresse de la ou des habitations dont ils conservent la disposition en France durant la période de leur expatriation ;
- accompagné de justifications établissant que le transfert du domicile fiscal est motivé par des impératifs d'ordre professionnel. Il pourra s'agir, par exemple, pour les salariés d'une copie du contrat de travail ou de tout autre document de nature à justifier l'exercice à titre principal d'une activité professionnelle dans le pays ou territoire concerné.

II. Détermination de la base de l'impôt sur le revenu

Il convient de distinguer selon que le contribuable dispose ou non d'une habitation en France.

A. Contribuables ne disposant pas d'une habitation en France mais disposant de revenus de source française

1. Revenus qui ne sont pas inclus dans la base de l'impôt sur le revenu

140

Il s'agit des revenus expressément exonérés par une disposition particulière et des revenus soumis à une retenue à la source, ou à un prélèvement, libératoires de l'impôt sur le revenu.

a. Revenus exonérés de tout impôt

150

Certaines exonérations sont applicables à la fois aux personnes domiciliées en France et aux personnes qui n'y sont pas domiciliées.

160

D'autres ne bénéficient qu'aux non-résidents ou à certains non-résidents. Elles concernent notamment :

- les plus-values de cessions de valeurs mobilières visées à l'article 244 bis C du CGI (**BOI-RPPM-RCM-10**) ;
- les intérêts des dépôts, en devises ou en francs (comptes « étrangers »), auprès des établissements de crédit installés en France (cf. CGI, ann. III, art. 41 duodécies C et **BOI-RPPM-RCM-30**) ;
- les intérêts des emprunts visés à l'article 131 quater du CGI, lorsque l'exonération accordée sur agrément couvre à la fois le prélèvement (CGI, art. 125 A) et la retenue à la source (CGI, art. 119 bis-1).
- les produits de cession ou d'exportation de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité visés à l'article 150 VJ - 5 du CGI (**BOI-RPPM-PVBM**) ;
- les produits de cession de métaux précieux, dans les conditions définies à l'article 150 VJ- 6 du CGI (**BOI-RPPM-PVBM**).

b. Revenus soumis à une retenue à la source ou à un prélèvement libératoires de l'impôt sur le revenu

170

Il s'agit des revenus suivants :

- les revenus de capitaux mobiliers non exonérés ;
- les dividendes et autres revenus distribués par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui sont soumis à une retenue à la source de 25 % (cf. CGI, art. 119 bis-2, 187 et 115 quinquies) ;
- les produits de placements à revenus fixes qui sont soumis au prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI dans les conditions indiquées au § III du même article. Certains produits qui relèvent de la retenue à la source prévue au 1 de l'article 119 bis du CGI (BOI-RPPM-PSOC) ;
- les plus-values résultant de cessions non habituelles d'immeubles, de droits immobiliers et de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées en bourse qui sont soumises au prélèvement de 33 1/3 % visé à l'article 244 bis A du CGI (**BOI-RFPI-PVI**) ;
- certains profits immobiliers résultant d'opérations habituelles et les profits de construction qui sont soumis à un prélèvement libératoire (CGI, art. 244 bis ; **BOI-RFPI-PVI**) ;
- les gains nets de cessions de droits sociaux visés à l'article 150-0 A et détenus dans les conditions du f de l'article 164 B du CGI (**BOI-IR-DOMIC-10-10**) qui sont assujettis à une taxation forfaitaire libératoire (cf. CGI, art. 244 bis B) ;

Remarque : Toutefois, lorsqu'il s'agit de parts ou actions de sociétés à prépondérance immobilière les dispositions applicables sont celles prévues pour les plus-values immobilières.

- les produits de cession de métaux précieux qui sont soumis à la taxe forfaitaire prévue à l'article 150 VI du CGI, lorsqu'ils ne répondent pas aux conditions d'exonération définies au 6 de l'article 150 VJ du CGI (**BOI-RPPM-PVBM**).
- les salaires, pensions et rentes viagères (CGI, art. 182 A) ou sommes payées en contrepartie de prestations artistiques (CGI, art. 182 A bis) pour la fraction qui n'excède pas la limite supérieure de calcul de la retenue à la source au taux de 12 % (**BOI-IR-DOMIC-10-20-20**).

2. Revenus à inclure dans la base de l'impôt sur le revenu

180

Il faut inclure dans cette base tous les revenus de source française (cf. **BOI-IR-DOMIC-10-10**) non visés aux **§ 1 à 130**. Ces revenus sont les suivants :

- revenus fonciers de source française ;
- revenus des exploitations sises en France (BIC et BA) et des autres activités professionnelles indépendantes et assimilées (BNC) exercées en France ;

-fractions des salaires, pensions et rentes viagères relevant de la retenue à la source aux taux de 20 % ([BOI-IR-DOMIC-10-20-20](#)) ;

-revenus divers soumis à la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI ([BOI-IR-DOMIC-10-20-20](#)).

190

Ces revenus sont déterminés, conformément aux dispositions de l'article 164 A du CGI, selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile en France.

Ils doivent donc être retenus pour leur montant net, celui-ci ne pouvant être déterminé forfaitairement que dans les cas prévus par la loi.

200

Les personnes domiciliées hors de France peuvent, dans les mêmes conditions que celles qui sont domiciliées en France, imputer sur leurs bénéfices ou revenus de source française les déficits de source française.

210

En revanche, afin de tenir compte du fait que les revenus imposés ne représentent qu'une partie de ceux dont dispose le contribuable, aucune charge n'est admise en déduction de l'ensemble des revenus catégoriels de source française soumis à l'impôt sur le revenu.

220

Les contribuables concernés peuvent, toutefois, bénéficier des réductions d'impôt prévues aux [articles 199 decies E à G du CGI \(BOI-IR-RICI\)](#).

En revanche, les autres réductions d'impôt, dont bénéficient les contribuables domiciliés en France, ne sont pas applicables.

230

Cas particulier : Conjoints non imposables séparément qui sont respectivement domiciliés en France et hors de France.

Dans cette situation, les indications qui précèdent sont applicables aux revenus du conjoint non-domicilié à inclure dans la base de l'imposition commune.

B. Contribuables disposant d'une habitation en France

240

Conformément aux dispositions de l'article 164 C du CGI, les contribuables domiciliés hors de France mais qui disposent, en France, d'une ou plusieurs habitations sont passibles de l'impôt sur le revenu selon le barème progressif prévu au 1 de l'article 197 du CGI sur une base minimale égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou de ces habitations.

Il est rappelé que cette taxation forfaitaire ne s'applique pas dans les cas visés ci-dessus au [BOI-IR-DOMIC-10-20-10](#).

1. Détermination de la valeur locative de la résidence

a. Définition

250

Pour déterminer la valeur locative de la résidence d'un contribuable, on doit, dans tous les cas, envisager cette résidence dans son ensemble y compris les dépendances (garages, parking, remise, maison de gardien). En particulier, il convient d'inclure un parc d'agrément attenant à l'habitation et qui forme avec celle-

ci les éléments constitutifs de la résidence (CE, arrêt du 15 février 1924 ; n°s 76264 et 78051 à 78055, RO 4954).

De même, dans le cas d'une personne propriétaire d'un château, dont elle se réserve la jouissance mais dont elle n'habite qu'un pavillon, il faut ajouter à la valeur locative de ce pavillon, celle du château lui-même, de ses dépendances et du parc y attenant.

En revanche, il n'y a pas lieu de retenir la valeur locative d'un immeuble affecté à usage d'écurie et de chenil, ne comportant de logement que pour le personnel de garde, et situé à 40 kilomètres de la résidence du contribuable la plus proche, cet immeuble ne pouvant être considéré ni comme une dépendance immédiate de cette résidence, ni comme une résidence distincte (CE, arrêt du 29 juin 1936 ; n° 49083, RO 6491, p. 875).

b. Estimation de la valeur locative

260

Il convient de prendre en considération la valeur locative réelle et actuelle de la résidence du contribuable. Son estimation dépend donc des circonstances de fait et la juridiction administrative peut ordonner une expertise pour sa détermination (CE, arrêt du 23 mars 1928 ; n° 94379, RO 5205).

Cette valeur locative annuelle doit tenir compte des variations intervenues au cours de l'année au titre de laquelle est établie l'imposition ; augmentation ou diminution du loyer, modification de la consistance des locaux occupés, par exemple, à la suite de travaux d'amélioration (effectués par le propriétaire ou le locataire), changement de résidence du contribuable.

Dans le cas où l'intéressé n'a disposé de la ou des résidences que pendant une partie de l'année d'imposition, la valeur locative doit s'entendre de celle afférente à cette période (CE, arrêt du 20 juin 1938, n° 59589, RO p. 341).

Sous le bénéfice de ces observations générales, il convient de distinguer selon que le contribuable est :

- locataire ;
- propriétaire ou usufruitier.

1° Lorsque le contribuable est locataire

270

La valeur locative correspond en principe au montant du loyer, que ce loyer ait été ou non acquitté (CE, arrêt du 20 juin 1938, n° 59589 cité ci-dessus).

Si le loyer apparaît anormalement réduit, la valeur locative réelle doit, bien entendu, être substituée au prix stipulé dans le bail.

Il y a lieu de retenir le montant du loyer en principal ainsi que le montant des charges constituant en fait un supplément de loyer, à l'exclusion des charges locatives correspondant à des prestations. De même, en cas de location en meublé, il convient de faire abstraction de la fraction du loyer correspondant à l'utilisation des meubles.

Cette doctrine a été confirmée par le Conseil d'État dans le cas où la résidence en France était constituée par une chambre d'hôtel. La Haute Assemblée a retenu l'évaluation faite sur la base du prix de location des chambres d'hôtel, déduction faite d'un certain pourcentage représentant la valeur locative des meubles, ainsi que du montant des charges locatives évalué par référence à celle que supportent les locataires d'un appartement ordinaire (CE, arrêt du 13 juillet 1968, n° 72120).

2° Lorsque le contribuable est propriétaire ou usufruitier de sa résidence

280

La valeur locative est déterminée par comparaison avec celle des habitations similaires louées dans des conditions normales.

2. Caractère forfaitaire de la taxation

290

Pour un contribuable non domicilié en France, le revenu fixé forfaitairement à une somme égale à trois fois la valeur locative de la ou des résidences que l'intéressé possède en France constitue son revenu imposable.

Il n'y a donc pas lieu d'en déduire les charges déductibles en application du CGI, ni d'y imputer d'éventuels déficits.

Bien entendu, les redevables assujettis à l'impôt dans ces conditions ne peuvent motiver une demande de réduction de leur cotisation par le fait que leurs revenus sont constitués hors de France, ou ont subi une forte diminution (CE, arrêt du 16 février 1923 ; req. n° 67878, RO 4953).

300

Les réductions d'impôt ne sont pas davantage applicables, sauf dans les cas prévus aux [articles 199 decies E à G du CGI](#) (cf. [§ 220](#)).

C. Revenus exceptionnels ou différés

310

Le système du quotient prévu à l'[article 163-0 A du CGI](#) ([BOI-IR-LIQ-20-30-20](#)) s'applique aux revenus exceptionnels ou différés perçus par les contribuables non domiciliés en France et imposés sur leurs revenus de source française selon le barème progressif fixé au 1 de l'[article 197 du CGI](#).

320

Remarque : La fraction des indemnités de départ à la retraite, dont l'imposition a été différée sur les années à venir en application de l'[article 163 A du CGI](#) ([BOI-IR-LIQ-20-30-20](#)), doit figurer sur la déclaration prévue à l'[article 167 du CGI](#) en cas de transfert du domicile à l'étranger ([BOI-IR-DOMIC-20](#)) et être ainsi soumise à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de ce transfert.

D. Taxation en fonction de certains éléments du train de vie

330

L'[article 168 du CGI](#) tendant à déterminer une base d'imposition réelle ne concerne pas les contribuables qui n'ont pas leur domicile fiscal en France.

III. Calcul de l'impôt

A. Contribuables taxés en fonction de leurs revenus de source française

Rappel : Les revenus de source française des personnes non domiciliés, qui sont imposables en France, sont énumérés à l'[article 164 B du CGI](#).

340

Aux termes de l'[article 197 A du CGI](#), l'impôt dû par les personnes domiciliées hors de France est calculé dans les conditions prévues au I-1 et 2 de l'[article 197 du CGI](#), mais il ne peut être, en principe,

inférieur à 20 % du revenu imposable, ce taux étant ramené à 14,4 % pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer.

1. Règles de calcul

350

Il convient de retenir, en ce qui concerne le calcul de l'impôt, les règles de droit commun applicables aux contribuables domiciliés en France : application du barème progressif et du système du quotient familial.

Ces modalités de calcul sont applicables à tous les contribuables domiciliés hors de France, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon qu'il s'agit de contribuables de nationalité française ou étrangère.

Lorsque le foyer comprend deux conjoints respectivement domiciliés en France et hors de France, elles s'appliquent pour l'imposition des revenus du conjoint non domicilié.

Par contre, les réductions d'impôt ne peuvent s'appliquer, sauf dans les cas prévus aux [articles 199 decies E à G du CGI](#) ([BOI-IR-DOMIC-10-20-10](#)).

Par ailleurs, les personnes domiciliées hors de France ne sont pas soumises aux divers prélèvements sociaux.

2. Application d'un taux minimum d'imposition

a. Principe

360

Afin de ne pas avantager indûment les contribuables domiciliés hors de France qui sont imposés à raison de leurs seuls revenus de source française par rapport aux contribuables domiciliés dans notre pays, dont l'impôt est calculé suivant les mêmes règles sur l'ensemble de leurs revenus, le [a de l'article 197 A du CGI](#) a institué un taux minimum d'imposition.

Ce taux est fixé à 20 % du revenu net imposable (14,4 % pour les revenus ayant leur source dans les DOM, cf. [§ 400](#)).

Le taux minimum d'imposition trouve à s'appliquer dans les cas où le taux moyen d'imposition qui résulte de l'application du barème de droit commun et du système du quotient familial aux revenus de source française : $\text{impôt dû} \times 100$ est inférieur à 20 %.

(revenu imposable)

370

Toutefois, dans un but de simplification et afin d'alléger la charge des contribuables les plus modestes, il a été décidé de ne pas procéder à l'établissement des impositions effectuées en application des taux minima de 20 % ou de 14,4 % lorsque les cotisations correspondantes n'excèdent pas 305 €.

380

Le taux minimal prévu à l'[article 197 A du CGI](#) est destiné à adapter le montant de l'impôt sur le revenu à la capacité contributive réelle des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France et qui, de ce fait, y sont soumises à une obligation fiscale limitée aux seuls revenus de source française. Il trouve donc à s'appliquer à l'égard de toutes les personnes domiciliées hors de France, quels que soient leur nationalité et le pays où elles résident. Mais, bien entendu, lorsque les intéressés ont leur domicile fiscal dans un pays qui a conclu une convention fiscale avec la France, le taux minimal ne s'applique qu'aux seuls revenus effectivement imposables en France en vertu de cette convention (RM de Cuttoli, JO, Sénat du 9 juin 1982, p. 2672).

b. Exception au principe

390

L'[article 197 A du CGI](#) permet au contribuable de justifier 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 de 14,4 %). Ce taux inférieur est alors appliqué à ses seuls revenus de source française.

Un exemple est présenté au [BOI-ANNX-000001](#).

Ces dispositions sont applicables à l'égard de toutes les personnes domiciliées fiscalement hors de France, quels que soient leur nationalité et le pays où elles résident.

Lorsque les intéressés ont leur domicile fiscal dans un pays qui a signé une convention fiscale avec la France, le taux moyen ne s'applique qu'aux seuls revenus effectivement imposables en France en vertu de cette convention.

400

Modalités d'application

Lorsqu'un contribuable a déposé sa déclaration de revenus dans les délais légaux, accompagnée de toutes les justifications nécessaires afin d'établir que le taux moyen qui résulterait de l'imposition en France de l'ensemble de ses revenus de sources française et étrangère serait inférieur à ce taux minimum de 20 % (ou de 14,4 %), il appartient à l'administration fiscale de procéder à la liquidation directe de l'impôt selon les dispositions du a) de l'[article 197 A du CGI](#) sur la base de ce taux moyen, sans que le contribuable ait à présenter de réclamation.

Les justificatifs à fournir par le contribuable consistent normalement en la copie certifiée conforme de l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de son État de résidence accompagnée du double de la déclaration de revenus souscrite dans cet État à raison des revenus de l'ensemble des membres du foyer fiscal visés à l'[article 6 du CGI](#). Dans le cas où un tel avis n'a pas encore été émis à la date de souscription en France de la déclaration de revenus, il convient d'adresser au Service dans un premier temps une copie de la déclaration de revenus souscrite auprès de l'administration fiscale de l'État de résidence et de communiquer dès que possible une copie de l'avis d'imposition certifiée conforme par cette administration.

Lorsque les membres du foyer fiscal déposent des déclarations séparées selon la législation de l'État de leur domicile fiscal, c'est la copie de l'ensemble des déclarations et des avis d'imposition certifiés conformes de chacun des membres de ce foyer qu'il convient d'adresser à l'administration fiscale française.

Dans l'hypothèse où les obligations déclaratives de l'État de résidence ne permettent pas de produire ces documents, le contribuable doit fournir tous documents probants à même d'établir le montant et la nature de ses revenus de sources française et étrangère et notamment le relevé annuel des salaires ou des pensions établi par son employeur ou sa caisse de retraite, les états récapitulatifs annuels qui lui sont délivrés par les établissements financiers et relatifs au paiement de revenus de capitaux mobiliers, le détail de ses revenus fonciers, de ses bénéfices industriels et commerciaux ou non commerciaux, etc. Ces documents doivent être certifiés conformes.

Il doit également fournir une attestation de l'administration fiscale étrangère certifiant que ces éléments ont été pris en compte aux fins d'imposition, s'il existe un impôt sur le revenu dans l'État de résidence du contribuable.

L'administration pourra demander si nécessaire une traduction en langue française des pièces produites, effectuée par un traducteur assermenté.

Bien entendu, le fait que l'impôt soit liquidé sur la base du taux moyen à partir des informations transmises par le contribuable ne fait pas obstacle à ce que l'administration s'assure de l'exactitude des justifications apportées et procède, le cas échéant, aux redressements qui s'imposent.

Elle peut par ailleurs recourir en tant que de besoin à l'assistance administrative en matière d'échange de renseignements conformément aux dispositions des [articles L114 et L114 A du LPF](#).

c. Contribuables disposant de revenus ayant leur source dans les DOM

410

Le taux minimum d'imposition est fixé à 14,4 % pour l'ensemble de ces départements.

420

Le 3 de l'article 197 du CGI réserve le bénéfice des réfections de 30 % et 40 % aux contribuables domiciliés dans les DOM ([BOI-IR-LIQ-20-30-10](#)).

B. Contribuables taxés en fonction de la valeur locative de leur habitation

Rappel : Aux termes du b de l'article 197 A du CGI, les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France mais qui y disposent d'une ou plusieurs habitations, à quelque titre que ce soit, directement ou sous le couvert d'un tiers, sont assujetties à l'impôt sur le revenu sur une base égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou de ces habitations à moins que les revenus de source française des intéressés ne soient supérieurs à cette base, auquel cas le montant de ces revenus sert de base à l'impôt.

430

Le revenu imposable correspondant à trois fois la valeur locative de l'habitation est taxé dans les conditions prévues au I de l'article 197 du CGI (barème progressif et quotient familial) sans qu'il y ait lieu de faire application d'un taux minimum d'imposition.

Les retenues ou prélèvements ayant un caractère libératoire ([BOI-IR-DOMIC-10-20-10](#)) ne sont, bien entendu, pas imputables sur le montant de l'impôt calculé sur la base forfaitaire.

Seuls les retenues ou prélèvements non définitifs peuvent être imputés : tel est le cas de la retenue à la source sur les revenus non salariaux et de la retenue à la source afférente aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères perçue au taux de 20 % ([BOI-IR-DOMIC-10-20-20](#)). Mais l'excédent éventuel ne peut jamais être restitué.