RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10-20181228
Date de publication : 28/12/2018

IR - Situations particulières liées au domicile - Application du droit interne en l'absence de conventions fiscales internationales - Modalités d'imposition - Retenues à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères

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 2 : Retenues à la source et prélèvements
Sous-section 1 : Retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères

Sommaire :

I. Champ d'application de la retenue
II. Base de la retenue
A. Traitements et salaires
1. Évaluation des avantages en nature
2. Salariés recevant des pourboires
3. Allocations spéciales pour frais
4. Détermination de la base imposable
B. Pensions et rentes viagères
1. Pensions de toute nature et rentes viagères à titre gratuit
2. Rentes viagères à titre onéreux
3. Réfaction de 40 %
a. Personnes concernées
b. Portée de la mesure
III. Taux de la retenue
IV. Calcul de la retenue
A. Traitements et salaires
B. Pensions et rentes viagères
V. Paiement de la retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères
A. Principe
B. Exception : franchise de 8 €
VI. Régularisation des retenues
VII. Imputation et restitution de la retenue
A. Rappel des principes
B. Régime de l'excédent de retenue à la source
1. Mise en œuvre de la procédure de remboursement

2. Détermination de la retenue à la source remboursable
VIII. Recouvrement et sanctions
A. Droits en principal
B. Pénalités
1. Application des pénalités
a. Le débiteur n'a pas opéré la retenue à la source sur les sommes qu'il a versées ou a sciemment opéré une retenue insuffisante
b. Le débiteur a effectué la retenue à la source, mais ne l'a pas reversée au service des impôts des entreprises
2. Notifications

1

L'article 182 A du code général des impôts (CGI) prévoit l'application d'une retenue à la source aux salaires, pensions et rentes viagères de source française.

I. Champ d'application de la retenue

10

Aux termes de l'article 182 A du CGI, les salaires, pensions et rentes viagères de source française versées à des personnes domiciliées hors de France (au sens de l'article 4 B du CGI) sont soumises à une retenue à la source prévue à cet article.

Toutefois, les salaires payés en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France sont assujettis à la retenue à la source prévue à l'article 182 A bis du CGI (BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20) et ceux payés en contrepartie de prestations sportives fournies ou utilisées en France sont soumis à la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI (BOI-IR-DOMIC-10-20-20-50).

Sont donc soumis à la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI :

- les revenus tirés d'une activité professionnelle salariée exercée en France, quelle que soit la durée d'exercice de cette activité, à l'exception des salaires versés en contrepartie d'une prestation artistique ou sportive. La retenue est applicable même si le débiteur est domicilié ou établi à l'étranger. Elle est notamment exigée dans le cas où le débiteur peut, aux termes de l'article 164 D du CGI, être invité à désigner un représentant en France (BOI-IR-DOMIC-10-20-30 au III § 70 et suiv.) ;

- les retraites, pensions et rentes viagères payées par un débiteur qui est domicilié ou établi en France.

II. Base de la retenue

20

Elle est constituée par le montant net des sommes versées, déterminé conformément aux règles applicables en matière d'impôt sur le revenu, à l'exclusion de celles qui prévoient la déduction des frais professionnels réels.

A. Traitements et salaires

30

Sont soumis à la retenue toutes les sommes et tous les avantages alloués ou servis au salarié à l'occasion ou en contrepartie de son travail ou de sa fonction en France, à l'exception des allocations pour frais exonérées. Il y a lieu de retenir non seulement le montant des traitements, indemnités, émoluments et salaires, mais aussi, conformément aux règles de droit commun, tous les avantages en argent ou en nature accordés en sus de la rémunération proprement dite.

À cet égard, il convient de préciser les points suivants.

1. Évaluation des avantages en nature

40

Les avantages en nature sont évalués conformément aux règles applicables aux salaires passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun (BOI-RSA-BASE-20-20).

2. Salariés recevant des pourboires

50

Les pourboires sont soumis à la retenue à la source dans les conditions suivantes :

- lorsqu'ils sont prélevés par l'employeur sous forme de pourcentage obligatoirement incorporé dans les prix réclamés aux consommateurs ou, lorsqu'ils sont centralisés par l'employeur, il y a lieu de retenir les sommes effectivement versées à ce titre par l'employeur ;

- lorsque les pourboires sont laissés à l'appréciation de la clientèle, et encaissés directement par le personnel, ou répartis sans l'intervention de l'employeur, leur montant est forfaitairement évalué à une somme égale au salaire minimum garanti fixé par la convention collective de la profession considérée. Ce salaire minimum est soit la rémunération minimum due aux salariés en vertu des dispositions des conventions collectives, soit la rémunération qui a été fixée par des accords particuliers.

En pratique, l'employeur doit, dans cette dernière hypothèse, retenir le montant de la retenue à la source sur la rémunération fixe versée au salarié.

Si l'employeur prend le montant de la retenue à sa charge, elle constitue un avantage en argent qui doit être pris en compte dans la base de la retenue.

3. Allocations spéciales pour frais

60

Les dispositions du 1° de l'article 81 du CGI et du 3° de l'article 83 du CGI conduisent à laisser en dehors du champ d'application de l'impôt sur le revenu les allocations spéciales pour frais qui ont été utilisées conformément à leur objet et ne font pas double emploi avec la déduction forfaitaire de 10 %.

Ces dispositions s'appliquent également aux salaires versés à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France.

Comme pour la vérification de l'assiette des taxes et participations assises sur les salaires, l'administration est autorisée à demander aux personnes ou organismes qui paient des salaires et indemnités tous renseignements ou justifications de nature à permettre de vérifier que les allocations spéciales allouées aux bénéficiaires ont été effectivement utilisées conformément à leur objet et à

apprécier, sous le contrôle du juge de l'impôt, la valeur probante de ces renseignements et justifications.

Il est rappelé que les allocations spéciales pour frais doivent figurer sur la déclaration annuelle des salaires en application de l'article 39 de l'annexe III au CGI. En l'absence de toute justification, l'administration est en droit de regarder les allocations comme constituant un supplément de salaire passible de la retenue. Il en est de même si les autres conditions ne se trouvent pas remplies (BOI-RSA-CHAMP-20-50-10).

4. Détermination de la base imposable

70

Pour déterminer la base de la retenue, il convient de faire application, conformément aux dispositions de l'article 182 A du CGI, de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels.

En aucun cas il n'est possible pour l'employeur de se placer sous le régime de déduction des frais réels. Cette possibilité est en effet proscrite par l'article 182 A du CGI.

80

Pour le calcul de la base de la retenue, il y a lieu de faire abstraction des diverses limites qui ne peuvent s'apprécier qu'au niveau de la déclaration annuelle faisant apparaître l'ensemble des rémunérations, pensions et rentes viagères perçues par le contribuable au cours de l'année. Il s'agit :

- du plafond applicable à la déduction forfaitaire de 10 % (CGI, art. 83, 3°-al. 2) ;

- du minimum de déduction pour frais professionnels (CGI, art. 83, 3°-al. 3).

90

Une régularisation est opérée lors de l'établissement de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année d'imposition.

100

Cependant, eu égard au caractère définitif de la retenue à la source portant sur la fraction annuelle des salaires imposables qui est inférieure à la limite d'application du taux de 20 % (ou de 14,4 % dans les DOM ; cf. III § 180), les contribuables non domiciliés ayant travaillé en France pendant une courte période peuvent se trouver pénalisés en raison de la non-application du minimum de déduction pour frais professionnels (cf. **II-A-4 § 80**).

Ceux d'entre eux qui, de ce fait, auraient supporté une retenue supérieure à la somme effectivement due, peuvent obtenir, par voie de réclamation dans le délai prévu à l'article R*. 196-1 du livre des procédures fiscales (LPF), la restitution des sommes excédentaires.

B. Pensions et rentes viagères

1. Pensions de toute nature et rentes viagères à titre gratuit

110

S'agissant des pensions de toute nature (retraite, invalidité, alimentaire) et des rentes viagères à titre gratuit, la base de la retenue à la source correspond au montant des sommes versées après application de l'abattement de 10 % prévu au second alinéa du a du 5 de l'article 158 du CGI (cf. VII-A § 320).

120

Pour le calcul de la base de la retenue, il y a lieu de faire abstraction des limites qui ne peuvent s'apprécier qu'au niveau de la déclaration annuelle. Il s'agit :

- du minimum de déduction prévu en faveur des contribuables titulaires de pensions ou de retraites (CGI, art. 158, 5-a-al. 3) ;

- du plafonnement par foyer de l'abattement de 10 % prévu en faveur des pensionnés et retraités (CGI, art. 158, 5-a-al. 2).

2. Rentes viagères à titre onéreux

130

En ce qui concerne les rentes viagères à titre onéreux, la base de la retenue ne peut excéder la fraction de ces rentes qui est considérée comme un revenu imposable pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. Par suite, pour l'application de la retenue, il y a lieu de faire application des pourcentages applicables en fonction de l'âge du crédirentier prévus au 6 de l'article 158 du CGI.

3. Réfaction de 40 %

140

L'article 83 A du CGI prévoit l'application d'une réfaction de 40 % sur le montant brut des pensions payées par un débiteur établi ou domicilié en France métropolitaine à des personnes domiciliées en Polynésie française, aux îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises et en Nouvelle-Calédonie, afin de tenir compte de la situation particulière dans laquelle se trouvent les intéressés.

En effet, les pensions du secteur public versées à des retraités domiciliés dans ces collectivités font l'objet d'une majoration destinée à tenir compte du coût de la vie.

Les pensions du secteur privé reflètent également le coût élevé de la vie dans ces collectivités car elles sont constituées à l'aide de cotisations calculées sur des salaires plus élevés.

La réfaction de 40 % a pour objet d'effacer l'abondement accordé aux pensionnés du secteur public tout en prévoyant un avantage similaire en faveur des pensionnés du secteur privé.

a. Personnes concernées

150

La réfaction est réservée aux personnes domiciliées dans les collectivités mentionnées au **II-B-3 § 140**, qui perçoivent des pensions publiques ou privées servies par un débiteur établi ou domicilié en France.

Remarque : En pratique, la retenue à la source n'est pas exigible sur les pensions versées aux résidents de Nouvelle-Calédonie (BOI-INT-CVB-NCL au III-G-2 § 340).

160

Elle ne s'applique en aucun cas aux pensions versées à des personnes domiciliées dans les États étrangers ou dans leurs territoires, même s'il s'agit d'anciens États de la Communauté.

b. Portée de la mesure

170

La réfaction de 40 % concerne seulement les pensions et rentes à titre gratuit, elle n'est pas applicable aux rentes viagères à titre onéreux.

Cette réfaction doit être pratiquée pour la détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu et de l'assiette de la retenue à la source.

Elle doit être effectuée sur le montant brut des pensions perçues avant application de l'abattement de 10 % prévu par le second alinéa du a du 5 de l'article 158 du CGI.

Exemple : Calcul de la réfaction de 40 %.

Montant de la pension pour un trimestre : 4 500 €.

Réfaction de 40 % : - 1 800 €.

Montant de la pension après réfaction = 2 700 € (4 500 € - 1 800 €).

Abattement de 10 % : 270 €.

Base de la retenue : 2 430 € (2 700 € - 270 €).

III. Taux de la retenue

180

Le montant de la retenue à la source dont sont passibles les traitements, salaires, pensions et rentes viagères est déterminé par application, en fonction de la durée d'activité ou de la période correspondant au paiement, d'un tarif progressif au montant net des traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

Un arrêté du ministre chargé de l'économie et des finances fixe chaque année les limites de chaque tranche du tarif de la retenue à la source (CGI, art. 182 A, IV ; CGI, ann. II, art. 91 B, et CGI, ann. IV, art. 18).

Les limites de chaque tranche du tarif de la retenue à la source applicable aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France sont fixées comme suit :

Tarif de la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI applicable en 2018

Année 2018	LIMITES DES TRANCHES SELON LA PÉRIODE À LAQUELLE SE RAPPORTENT LES PAIEMENTS				
Taux applicables (1)	Année (en euros)	Trimestre (en euros)	Mois (en euros)	Semaine (en euros)	Jour ou fraction de jour (en euros)
0 % en-deçà de	14 605	3 651	1 217	281	47

12 % de	14 605	3 651	1 217	281	47
à	42 370	10 593	3 531	815	136
20 % au-delà de	42 370	10 593	3 531	815	136

Tarif de la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI applicable en 2019

Année 2019	LIMITES DES TRANCHES SELON LA PÉRIODE À LAQUELLE SE RAPPORTENT LES PAIEMENTS				
Taux applicables (1)	**Année (en euros)**	**Trimestre (en euros)**	**Mois (en euros)**	**Semaine (en euros)**	**Jour ou fraction de jour (en euros)**
0 % en-deçà de	14 839	3 710	1 237	285	48
12 % de	14 839	3 710	1 237	285	48
à	43 047	10 762	3 587	828	138
20 % au-delà de	43 047	10 762	3 587	828	138

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

IV. Calcul de la retenue

A. Traitements et salaires

190

La retenue à la source doit être pratiquée et versée au Trésor par l'employeur. Elle dispense le salarié de toute déclaration si les deux conditions suivantes sont simultanément remplies :

- sa rémunération imposable n'excède pas la limite à partir de laquelle s'applique le taux de 20 % (14,4 % dans les DOM) ;

- il ne perçoit pas d'autres revenus passibles de la retenue à la source et impliquant une régularisation par voie de rôle (cf. VI § 260 et 270).

La retenue à la source ne prend pas en compte les charges de famille. Mais compte tenu du fait qu'elle s'applique sur les seuls traitements et salaires de source française à un taux modéré, elle aboutit dans la majorité des situations à une imposition plus légère que celle qui frapperait une personne ayant son domicile en France.

Cela dit, pour le calcul de la retenue, chaque employeur applique le barème correspondant à la durée pendant laquelle la personne concernée a travaillé pour son compte. Lorsque le salarié n'a pas travaillé à temps complet au cours du mois ou de la semaine, ou lorsque la rémunération n'est pas payée au mois ou à la semaine, il y a lieu d'appliquer le barème journalier au montant de la rémunération divisé par le nombre de jours de travail. Les journées de travail à temps partiel sont comptées pour un jour. Si le salarié travaille de manière concomitante pour plusieurs employeurs, les régularisations doivent être effectuées par voie de rôle (cf. **VI § 260 et 270**).

B. Pensions et rentes viagères

200

Pour le calcul de la retenue, il est fait application des barèmes annuel, trimestriel, mensuel ou hebdomadaire en fonction de la durée de la période à laquelle se rapportent les paiements. À cet effet, cette période est décomposée, s'il y a lieu, en trimestres, mois et semaines, les fractions de période inférieures à sept jours étant comptées pour une semaine.

Exemple : Calcul de la retenue à la source sur les pensions et rentes viagères.

Soit une pension d'un montant brut de 3 000 € versée en avril 2019 pour la période allant du 14 février 2019 (date du départ à la retraite) au 31 mars 2019 (date de l'échéance trimestrielle) :

- base de la retenue à la source (après application de l'abattement de 10 % sur les pensions ou retraites) : 3 000 € x 90 % = 2 700 € ;

- décomposition de la période : 2 semaines complètes du 14 au 27 février + 1 jour (28 février) + 1 mois entier (mois de mars).

La durée de la période de paiement à retenir pour le calcul de la retenue sera donc : 1 mois et 3 semaines ;

Calcul de la retenue :

- limite supérieure de la tranche à 0 % applicable pour une durée de 1 mois et 3 semaines : 1 237 € + (285 € x 3) = 2 092 € ;

- limite supérieure de la tranche à 12 % : 3 587 € + (828 € x 3) = 6 071 € ;

- le taux de 20 % n'est donc pas applicable ;

- retenue à 12 % : (2 700 € - 2 092 €) x 12 % = 72,96 € arrondis à 73 €.

210

En ce qui concerne plus particulièrement les rappels de pensions, il convient de calculer distinctement la retenue, en appliquant le tarif en vigueur au moment du paiement, en fonction de la période à laquelle se rapporte ce rappel.

Toutefois, le taux de la retenue applicable au rappel doit être déterminé en tenant compte des arrérages déjà versés par le même débiteur au cours de la période de référence.

Des régularisations doivent être effectuées en cas de pluralité de débiteurs de la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI. Mais elles n'incombent pas à ces débiteurs (cf. VI § 260 et 270).

V. Paiement de la retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères

A. Principe

220

La retenue à la source doit être opérée par le débiteur des sommes versées et remise au service des impôts du lieu de son domicile ou du siège de l'établissement au plus tard le 15 du mois suivant le trimestre civil au cours duquel a eu lieu le paiement (CGI, art. 1671 A, al. 1).

230

Cependant, dans le souci d'alléger au maximum les obligations des employeurs du secteur agricole, les exploitants, qui emploient des travailleurs saisonniers domiciliés à l'étranger sont autorisés à verser les retenues afférentes aux paiements effectués au cours du trimestre au plus tard le 10 du second mois du trimestre suivant. Cette modalité de versement de la retenue demeure sans incidence sur l'application de la franchise de 8 € prévue au second alinéa de l'article 1671 A du CGI.

> **Remarque :** Il est rappelé que cette solution, calquée sur le régime des cotisations sociales agricoles, est spécifique au secteur agricole et ne saurait, en aucun cas, être étendue à d'autres catégories d'employeurs qui utilisent également des travailleurs saisonniers étrangers.

B. Exception : franchise de 8 €

240

Conformément aux dispositions du second alinéa de l'article 1671 A du CGI, la retenue prévue à l' article 182 A du CGI n'est ni opérée, ni versée au Trésor lorsque son montant n'excède pas 8 € par mois pour un même salarié, pensionné ou crédirentier.

Cette franchise a pour objet de supprimer tout prélèvement sur le salaire ou la pension lorsque les paiements effectués dans le mois au profit d'une même personne engendrent une retenue qui n'excède pas 8 €.

250

En conséquence :

- la retenue, calculée d'après le barème trimestriel, mensuel, hebdomadaire ou journalier selon le cas, n'a pas à être opérée lorsque son montant, correspondant aux sommes payées dans le mois à un même salarié ou pensionné, n'excède pas 8 € ;

- dans le cas où plusieurs paiements interviennent dans le mois, il y a lieu, pour apprécier la limite de 8 €, de tenir compte de la retenue normalement due à raison de l'ensemble de ces paiements ;

- il n'y a pas lieu de rechercher si les paiements effectués dans le mois se rapportent à une période de plus d'un mois. Dès lors que la retenue afférente aux paiements effectués dans le mois excède 8 €, elle reste due ;

- lorsque la franchise s'applique, le débiteur n'a pas à effectuer de versement au service des impôts. Il est également dispensé de souscrire la déclaration n° 2494-SD (CERFA n° 10325, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr) qui doit accompagner les versements ;

- cette franchise ne dispense pas le débiteur de faire figurer les rémunérations et pensions payées sur la déclaration annuelle des salaires (souscription d'une DADS-U ou d'une déclaration de salaires

et/ou honoraires et/ou actionnariat salarié (BOI-BIC-DECLA-30-70-10 au III-C § 470 pour les salaires ou BOI-BIC-DECLA-30-70-20 au IV-A § 360 pour les honoraires) ou d'une déclaration des pensions et rentes viagères (BOI-RSA-PENS-40)) qu'il est tenu de produire en application des dispositions de l' article 87 du CGI et de l'article 88 du CGI ;

- en ce qui concerne les débiteurs employant des travailleurs salariés domiciliés à l'étranger, qui sont autorisés à ne verser que tous les trimestres la retenue à la source opérée lors du paiement des salaires (cf. **V-A § 230**), il convient de prendre en considération le salaire payé dans le mois pour apprécier si la retenue normalement due excède ou non la limite de 8 €. En d'autres termes, l'appréciation ne doit pas se faire sur le trimestre mais mois par mois. Si la franchise trouve à s'appliquer aux paiements du mois, la retenue n'a donc pas à être opérée ni à être versée. En revanche, le prélèvement doit être effectué chaque fois que la rémunération payée dans le mois justifie une retenue supérieure à 8 €. Le total des retenues effectuées au cours du trimestre doit être versé selon les règles définies au **V-A § 220**.

Exemples : Calculs de la franchise de 8 €.

Exemple 1 : Soit un salarié ayant perçu 550 € pour dix jours de travail au cours du mois de février 2019 :

- base de la retenue : 550 € x 90 % = 495 € ;

- rémunération journalière : 49,5 € ;

- calcul de la retenue : [[49,5 € - 48 € (limite de la tranche au taux 0)] x 10] x 12 % = 1,8 € arrondis à 2 €.

Dans ce cas, l'employeur n'effectue pas la retenue et verse 550 € à son salarié. Aucun paiement ne doit être effectué au service de la Direction générale des finances publiques (DGFiP) à la date du 15 avril 2019 et la déclaration n° **2494-SD** n'a pas à être produite. En revanche, la somme de 550 € doit figurer sur l'état DADS 1 récapitulant les salaires versés en 2019.

Exemple 2 : Soit un salarié rémunéré à la semaine 370 € qui a travaillé pendant deux semaines au cours du mois de février 2019.

Première semaine :

- base de la retenue : 370 x 90 % = 333 € ;

- calcul de la retenue : [333 € - 285 € (limite de la tranche au taux 0)] x 12 % = 5,76 € arrondis à 6 €.

Deuxième semaine : le montant de la retenue sur la rémunération de la seconde semaine s'élève également à 6 €.

Dès lors que la retenue applicable à l'ensemble des versements effectués au cours du mois de février (soit 12 €) est supérieure à la limite de la franchise, l'employeur devra imputer cette somme sur le salaire de la seconde semaine.

Exemple 3 : Soit un pensionné ayant perçu en avril 2019 des arrérages de pension concernant les mois de janvier, février et mars 2019 d'un montant de 4 250 €.

Base de la retenue : 4 250 x 90 % = 3 825 €

Calcul de la retenue : [3 825 € - 3 710 € (limite de la tranche au taux 0)] x 12 % = 13,80 € arrondis à 14 €.

La retenue est applicable, bien qu'elle se rapporte à un trimestre et qu'elle ne soit pas supérieure à 8 € pour chacun des mois de la période de référence.

VI. Régularisation des retenues

260

Afin d'éviter qu'en cas de pluralité de débiteurs, une même personne ne bénéficie plusieurs fois des taux les plus bas de la retenue à la source, la situation du contribuable est régularisée, s'il y a lieu, par voie de rôle (CGI, art. 197 B).

270

Remarque : Pour ce qui est des salaires, il n'y a pas lieu, en principe, à régularisation en cas de pluralité de débiteurs, dès lors que le contribuable n'a pas été employé de manière concomitante par ces débiteurs.

En pratique, la régularisation concerne essentiellement :

- les pensionnés qui perçoivent des retraites provenant de plusieurs caisses ;

- les personnes qui perçoivent des revenus de nature différente relevant les uns et les autres de la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI (par exemple, des salaires et une pension ou une rente viagère).

Exemple : Régularisation de la retenue à la source.

Soit un contribuable qui perçoit en 2019 deux pensions de retraite servies par deux caisses A et B, d'un montant trimestriel de :

pension A : 15 000 € et pension B : 1 800 €.

1) Retenue trimestrielle afférente à la pension A :

- base : 15 000 € x 90 % = 13 500 € ;

- détail de la retenue :

- 0 € de 0 à 3 710 € (limite de la tranche au taux à 0 %) : 0 €,

- [10 762 € (limite de la tranche à 12 %) - 3 710 €] x 12 % = 846,24 € arrondis à 846 €,

- (13 500 € - 10 762 €) x 20 % = 547,60 € arrondis à 548 €,

- total = 1 394 € (846 € + 548 €).

2) Retenue trimestrielle afférente à la pension B :

- base : 1 800 € x 90 % = 1 620 € ;

- retenue : 1 620 € < 3 710 € : retenue = 0.

3) Régularisation :

- somme nette annuelle passible en définitive de la retenue :

(13 500 € x 4) + (1 620 € x 4) = 60 480 € ;

- retenue exigible réellement :

- de 0 à 14 839 € : 0 €,

- (43 047 € - 14 839 €) x 12 % = 3 384,96 € arrondis à 3 385 €,

- (60 480 € - 43 047 €) x 20 % = 3 486,60 € arrondis à 3 487 €,

- total = 6 872 € (3 385 € + 3 487 €) ;

- retenue prélevée :

- pension A : 5 576 € (1 394 € x 4) et pension B : 0 €, soit un total de 5 576 €,

- soit une imposition complémentaire à établir par voie de rôle : 6 872 € - 5 576 € = 1 296 €.

VII. Imputation et restitution de la retenue

Les développements ci-après sont conformes à la législation applicable aux revenus de l'année 2017. Une mise à jour est en cours de rédaction.

A. Rappel des principes

280

Les salaires 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 CGI. Cette retenue est opérée sur le

salaire net selon un barème à 3 tranches (cf. III § 180 et suiv.).

290

L'article 197 B du CGI prévoit que, pour la fraction n'excédant pas la limite au-delà de laquelle le taux de 20 % (14,4 % dans les DOM) est applicable, la retenue à la source prélevée au taux de 12 % (8 % dans les DOM) est libératoire de l'impôt sur le revenu. La fraction de salaire correspondante n'est donc pas imposée au barème et la retenue correspondante n'est pas imputable.

300

Seule la fraction excédentaire qui a été soumise à la retenue à la source au taux de 20 % (14,4 % dans les DOM) est imposée au barème progressif, avec les autres revenus de source française, mais dans les conditions prévues à l'article 197 A du CGI, c'est-à-dire avec application d'un taux minimum égal à 20 % (ou à 14,4 % pour les revenus ayant leur source dans un DOM). La retenue prélevée au taux de 20 % (ou 14,4 %) est imputable sur le montant de l'impôt ainsi déterminé.

Toutefois, l'article 197 A du CGI permet aussi 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 source 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 (BOI-IR-DOMIC-10-20-10 aux II § 340 et suiv.).

310

Ces dispositions n'ont pas pour effet de limiter les obligations déclaratives des contribuables à la fraction du salaire, de la pension ou de la rente soumise à la retenue à la source au taux de 20 % (ou 14,4 %). Le contribuable doit, dans tous les cas, porter sur la déclaration annuelle des revenus le montant total des revenus imposables en France dont il a eu la disposition au cours de l'année d'imposition, ainsi que le total de la retenue à la source à laquelle ces revenus ont donné lieu.

320

Ces renseignements permettent notamment :

- en ce qui concerne les traitements et salaires, d'apprécier sur la totalité de la rémunération les limites d'application de la déduction forfaitaire de 10 % ou encore de fixer, s'il y a lieu, le montant des frais réels professionnels correspondant à cette fraction excédentaire et dont le contribuable peut être autorisé à faire état ;

- en ce qui concerne les pensions et rentes viagères à titre gratuit, d'apprécier par rapport au total des revenus de cette nature perçus par les membres du foyer fiscal, la limite du plafonnement de l'abattement de 10 % prévu au second alinéa du a du 5 de l'article 158 du CGI. Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'article 197 A du CGI, l'abattement de 10 % peut éventuellement trouver à s'appliquer sur la fraction des pensions qui a été soumise à la retenue à la source au taux de 20 % (14,4 % dans les DOM) lorsque l'abattement maximum autorisé par foyer correspond à un montant de revenus supérieur à la fraction brute des pensions qui est soumise à la retenue à la source aux taux de 0 et 12 % (8 % dans les DOM) ;

- dans tous les cas, de déterminer à partir du montant total de la retenue à la source déclarée par le contribuable la fraction de celle-ci effectivement imputable sur l'impôt sur le revenu.

B. Régime de l'excédent de retenue à la source

330

Aux termes de l'article 197 B du CGI, le contribuable peut demander le remboursement de l'excédent de retenue à la source opérée lorsque la totalité de cette retenue excède le montant de l'impôt qui résulterait de l'application des dispositions du a de l'article 197 A du CGI à la totalité de la rémunération.

1. Mise en œuvre de la procédure de remboursement

340

Les déclarations des revenus déposées par les contribuables non-résidents font l'objet d'une imposition avec, s'il y a lieu, application du taux minimum d'imposition prévu à l'article 197 A du CGI ou du taux moyen résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère (BOI-IR-DOMIC-10-20-10 au II § 340 et suiv.). Le cas échéant, ces contribuables peuvent demander le remboursement de l'excédent de retenue à la source par le dépôt d'une réclamation contentieuse.

2. Détermination de la retenue à la source remboursable

350

L'excédent de retenue à la source remboursable est égal à la différence entre :

- d'une part, le montant de la retenue à la source supportée sur la totalité des salaires, pensions ou rentes viagères de source française perçus par le contribuable au cours de l'année d'imposition ;

- et d'autre part, le montant de l'impôt afférent au montant total de ces salaires, pensions et rentes (y compris la fraction de ces revenus ayant supporté la retenue au taux de droit commun de 0 % et 12 % ou de 0 % et 8 % dans les DOM) calculé dans les conditions prévues au a de l'article 197 A du CGI.

L'excédent de retenue à la source sur l'impôt calculé selon les modalités précédentes est remboursable.

Exemples : Détermination de la retenue à la source remboursable.

Remarque : Exemples de revenus de 2017 - salaires nets après abattements de 10 % - taux de retenue de 12 % et de 20 % appliqués respectivement au-delà de 14 461 € et 41 951 € de salaire net - barème de l'impôt sur le revenu applicable aux revenus 2017.

Exemple 1 :

Contribuable domicilié fiscalement hors de France, marié, 3 parts, ayant eu pour seul revenu en 2017 un salaire de source française d'un montant net de 50 000 €.

Retenue à la source opérée :

3 299 € (taux de 12 %) + 1 610 € (taux de 20 %) = 4 909 €.

Le contribuable est imposé au barème de l'impôt sur le revenu avec un taux minimum de 20 % (CGI, art. 197 A et CGI, art. 197 B) soit :

(50 000 - 41 951) x 20 % = 1 610 € sur lesquels s'impute la retenue à la source à 20 % de même montant.

Le contribuable peut prétendre à un remboursement de retenue à la source déterminé comme suit :

- revenu imposable : 50 000 € ;

- impôt barème sans minimum de 20 % : 2 881 € ;

- retenue à la source remboursable : 2 028 € (4 909 € - 2 881 €).

Exemple 2 :

Contribuable domicilié fiscalement hors de France, marié, 2 parts, disposant en 2017 d'un salaire net de 45 500 € et d'un déficit BIC professionnel de 3 500 € de sources françaises, aucun revenu de source étrangère.

Retenue à la source opérée sur les salaires :

3 299 € (taux de 12 %) + 710 € (taux de 20 %) = 4 009 €.

Le contribuable est imposé au barème avec taux minimum de 20 %, soit :

[(45 500 - 41 951) - 3 500] x 20 % = 9,80 € arrondis à 10 €, sur lesquels s'impute la retenue à la source à 20 %. Aucun impôt n'est dû.

Le contribuable peut prétendre à un remboursement de retenue à la source déterminé comme suit :

- revenu imposable : 42 000 € (45 500 € - 3 500 €) ;

- impôt barème sans minimum de 20 % : 3 134 € ;

- retenue à la source remboursable : 875 € (4 009 € - 3 134 €).

Exemple 3 :

Contribuable domicilié fiscalement hors de France, marié, 3 parts, disposant en 2017 de revenus de source française constitués par un salaire net de 42 500 € et un revenu foncier de 4 000 €.

Retenue à la source prélevée sur les salaires :

3 299 € (taux de 12 %) + 110 € (taux de 20 %) = 3 409 €.

1) Ce contribuable est imposé au barème de l'impôt sur le revenu avec taux minimum de 20 % sur :

(42 500 - 41 951) + 4 000 = 4 549 €.

Droits dus : 910 €.

Imputation de la retenue à la source au taux de 20 % : - 110 €.

Impôt exigible : 800 € (910 € - 110 €).

2) Le contribuable démontre l'existence d'un déficit BIC professionnel de source étrangère de 12 000 €. L'application du barème à l'ensemble de ses revenus de sources française et étrangère (42 500 + 4 000 - 12 000) aboutit à un taux moyen inférieur à celui de l'imposition établie.

Droits sur un revenu mondial de 34 500 € = 711 € (taux moyen : 2,06 %).

3) L'application de ce taux moyen au revenu imposable en France d'après le barème conduit à un dégrèvement calculé comme suit :

4 549 € x 2,06 % = 93,71 € arrondis à 94 €.

Imputation de la retenue à la source au taux de 20 % : - 110 €.

Droits exigibles : 0.

Droits mis en recouvrement : 800 €.

Dégrèvement : 800 €.

4) En outre, ce contribuable a droit à un remboursement de retenue à la source calculé comme suit :

- revenu imposable : 46 500 € ;

- impôt au taux de 2,06 % = 958 € (46 500 € x 2,06 %) ;

- retenue à la source remboursable : 2 451 € (3 409 € - 958 €).

VIII. Recouvrement et sanctions

A. Droits en principal

360

L'article 1671 A du CGI fait obligation au débiteur des revenus de prélever le montant de la retenue à la source et de le verser au Trésor.

> *Les dispositions de cet article confèrent donc au Trésor une action en paiement contre le débiteur des revenus, à charge pour celui-ci d'effectuer le prélèvement visé à l'alinéa précédent ou d'exercer un recours contre le bénéficiaire si le prélèvement n'a pas été effectué (à rapprocher de la jurisprudence concernant les retenues à la source relatives aux revenus de capitaux mobiliers : en particulier CE, arrêt du 13 juillet 1966, n° 64435, BOCD 1966-II-3498 et CE, arrêt du 18 juin 1980, n° 20094).*

En cas de défaut ou d'insuffisance de versement, le comptable de la DGFiP notifie donc au débiteur de la retenue un avis de mise en recouvrement, conformément aux dispositions de l'article L. 256 du LPF. Le privilège prévu en matière de taxes sur le chiffre d'affaires est applicable (CGI, art. 1926).

B. Pénalités

1. Application des pénalités

a. Le débiteur n'a pas opéré la retenue à la source sur les sommes qu'il a versées ou a sciemment opéré une retenue insuffisante

370

Le débiteur qui n'a pas opéré la retenue à la source sur les sommes qu'il a versées, qui a sciemment opéré une retenue insuffisante ou qui a effectué la retenue à la source, mais ne l'a pas reversée au service des impôts des entreprises est passible des pénalités fiscales prévues par les articles 1727 et suivants du CGI (BOI-CF-INF).

b. Le débiteur a effectué la retenue à la source, mais ne l'a pas reversée au service des impôts des entreprises

380

Le débiteur qui a effectué la retenue à la source, mais qui ne l'a pas reversée au service des impôts des entreprises demeure redevable de la retenue à la source, sans préjudice de l'application éventuelle des pénalités fiscales et des sanctions pénales (CGI. art. 1771 ; BOI-CF-INF-40-10-20 au II-A-1-a § 220).

Les trois situations suivantes peuvent se présenter :

- lorsque la déclaration n'a pas été souscrite dans les délais, le montant de la retenue mise à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration déposée tardivement est assorti de l'intérêt de retard prévue à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 10 % prévue à l'article 1728 du CGI. Cette majoration est portée à 40 % lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure ;

- lorsque la déclaration souscrite (dans le délai ou tardivement) fait apparaître un reversement insuffisant par rapport à la retenue qui a été effectivement pratiquée, les droits mis à la charge du débiteur sont assortis de l'intérêt de retard et de la majoration de 40 % prévue à l'article 1729 du CGI si le manquement délibéré de l'intéressé est établi et de 80 % s'il s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droits au sens de l'article L. 64 du LPF ;

- dans le cas vraisemblablement exceptionnel, où le débiteur aurait souscrit la déclaration dans le délai sans reverser la retenue correspondante, il y aurait lieu d'appliquer l'intérêt de retard et la majoration de 5 % prévue par l'article 1731 du CGI.

390

L'application de ces majorations s'effectue sans préjudice des sanctions pénales prévues à l'article 1771 du CGI décrites au II-A-1-a § 220 du BOI-CF-INF-40-10-20.

400

Le montant de la retenue à la source doit être notifié et les pénalités motivées.

410

La mise en recouvrement de la retenue à la source assortie des pénalités exposées au **VIII-B-1 § 370 à 390** est effectuée par le comptable de la DGFiP.

2. Notifications

420

Les indications données pour les régularisations de droits en principal sont également valables pour les pénalités fiscales (cf. **VIII-B-1-b § 380**).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 20/07/2025