RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-DOMIC-10-20-10-20170406
Date de publication : 06/04/2017

IR - Situations particulières liées au domicile - Application du droit interne en l'absence de conventions fiscales internationales - Modalités d'imposition - 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. Détermination de la base de l’impôt sur le revenu
A. Contribuables 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. Revenus exceptionnels ou différés
C. Taxation en fonction de certains éléments du train de vie
II. Calcul de l’impôt
A. Règles de calcul
B. Application d’un taux minimum d’imposition
1. Principe
2. Exception au principe
3. Modalités d'application
4. Contribuables disposant de revenus ayant leur source dans les DOM

1

Les contribuables domiciliés hors de France sont imposables à raison de leurs seuls revenus de source française (BOI-IR-DOMIC-10-10).

(10 à 130)

I. Détermination de la base de l’impôt sur le revenu

(135)

A. Contribuables 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 de source française expressément exonérés par une disposition particulière et ceux 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 code général des impôts (CGI) (BOI-RPPM-PVBMI-10-30-20 au II-A § 20) **;**

- les intérêts des dépôts, en devises ou en francs (comptes « étrangers »), auprès des établissements de crédit installés en France (CGI, ann. III, art. 41 duodecies C) ;

- les intérêts des emprunts visés à l'article 131 quater du CGI, lorsque l'exonération couvre le prélèvement prévu au III de l'article 125 A du CGI (BOI-RPPM-RCM-30-10-30-30) ;

- les produits de cession ou d'exportation de métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qui sont exonérés de la taxe forfaitaire sur les objets précieux en application du 5° de l' article 150 VJ du CGI (BOI-RPPM-PVBMC-20-10 au IV-C-2 § 360 et suiv.).

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

170

Il s'agit notamment des revenus suivants :

- 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 (CGI, art. 119 bis, 2, CGI, art. 187 et CGI, art. 115 quinquies ; BOI-RPPM-RCM-30-30-10) ;

- 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 de l'article. Certains produits relèvent de la retenue à la source prévue au 1 de l'article 119 bis du CGI (BOI-RPPM-RCM-30-10-20-40) ;

- les plus-values résultant de cessions d'immeubles, de droits immobiliers et de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées en bourse qui sont soumises au prélèvement visé à l'article 244 bis A du CGI (BOI-RFPI-PVINR) ;

- certains profits immobiliers résultant d'opérations habituelles et les profits de construction qui sont soumis à un prélèvement libératoire (CGI, art. 244 bis ; BOI-BIC-CHAMP-20-10-40 au VI-A § 230 et suiv.) ;

- les gains mentionnés à l'article 150-0 A du CGI résultant de la cession ou du rachat de de droits sociaux mentionnés au f du I de l'article 164 B du CGI ainsi que les distributions mentionnées aux f bis et f ter du I de l'article 164 B du CGI qui sont assujettis à une taxation libératoire (CGI, art. 244 bis B ; BOI-RPPM-PVBMI-10-30-20 aux II-B-1-a et b § 30 et suiv.) ;

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 salaires, pensions et rentes viagères (CGI, art. 182 A), les sommes payées en contrepartie de prestations artistiques (CGI, art. 182 A bis), les gains provenant de certains dispositifs d'actionnariat salarié (options sur titres ou actions gratuites, CGI, art. 182 A ter) 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).

- les gains nets de cession de titres souscrits en exercice de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise ainsi que les gains provenant d'actions gratuites attribuées avant le 28 septembre 2012 lorsqu'ils sont assujettis à une retenue à la source forfaitaire libératoire (CGI, art. 182 A ter, III-1 ; BOI-IR-DOMIC-10-20-20-30)

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 définis à l'article 164 B du CGI (BOI-IR-DOMIC-10-10) non visés au I-A-1 § 140 à 170. Il s'agit notamment des revenus 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, des sommes payées en contrepartie de prestations artistiques ainsi que des gains d'actionnariat salarié qui excède le seuil d'application de la retenue à la source au taux de 20 % prévue à l'article 182 A du CGI (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-10-20-20-50).

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 réductions et crédits d'impôt, dont bénéficient les contribuables domiciliés en France, ne sont pas applicables sauf exception (BOI-IR-RICI au I § 20).

230

Cas particulier : conjoints ou partenaires de PACS, non imposables séparément, qui sont respectivement domiciliés en France et hors de France.

Dans cette situation, les indications du **II-A-2 § 180 à 220** sont applicables aux revenus de source française du conjoint ou partenaire domicilié hors de France à inclure dans la base de l'imposition commune.

(240 à 300)

B. 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 revenus, dont l'imposition a été différée sur les années à venir en application de l'article 163 A du CGI (BOI-RSA-BASE-20-10 au II-E § 260 et suiv.), doit figurer sur la déclaration des revenus de l'année du transfert du domicile à l'étranger (BOI-IR-DOMIC-20 au II § 80 et suiv.) et être ainsi soumise à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de ce transfert.

C. 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 (BOI-CF-IOR-60-20-10-10).

II. Calcul de l'impôt

340

Aux termes de l'article 197 A du CGI, l'impôt sur le revenu dû par les personnes domiciliées hors de France sur leurs revenus de source française est calculé dans les conditions prévues aux 1 et 2 du I 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.

Remarque : Les dispositions du 2 du I de l'article 197 du CGI relatives au plafonnement du quotient familial s'appliquent pour le calcul de l'impôt sur le revenu des contribuables domiciliées hors de France à compter de l'imposition des revenus de 2014, en application de l'article 30 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

A. 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 et de son plafonnement.

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.

En revanche, les réductions et crédits d'impôt ne peuvent s'appliquer, sauf exception (cf. I-A-2 § 220).

Remarque : La décote et la réduction d'impôt respectivement prévues aux a et b du 4 du I de l'article 197 du CGI, ne s'appliquent pas aux non-résidents.

B. Application d'un taux minimum d'imposition

1. 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, 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. II-B-4 § 410 à 420).

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 (y compris le plafonnement) aux revenus de source française [(impôt dû x 100) / revenu imposable] est inférieur à 20 %.

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 n° 5223, JO Sénat du 9 juin 1982, p. 2672).

2. 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.

Exemple : Soit un contribuable domicilié hors de France, marié et ayant deux enfants à charge, qui a disposé en 2016 des revenus suivants :

- revenus de source française : revenus fonciers nets imposables : 7 500 € ;

- revenus de source étrangère : intérêts de créances : 1 500 € et salaires : 33 500 € (soit 30 150 € après déduction de 10 % pour frais professionnels) ;

- total : 39 150 €.

Impôt français normalement dû sur les seuls revenus de source française par application du taux minimum (20 %) : 7 500 € x 20 % = 1 500 €.

Impôt français théoriquement dû sur l'ensemble des revenus mondiaux par application du barème progressif (revenus 2016) : 1 403 €.

Taux moyen d'imposition :

1 403 / 39 150 = 3,58 %.

Ce taux moyen étant inférieur à 20 %, l'impôt effectivement dû en France est de :

7 500 x 3,58 % = 269 €.

395

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.

3. Modalités d'application

400

Lorsqu'un contribuable a déposé sa déclaration de revenus dans les délais légaux, accompagnée de tous les renseignements nécessaires (nature et montant de chaque catégorie de revenus de source française et étrangère) 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 de l'article 197 A du CGI sur la base de ce taux moyen, sans que le contribuable ait à présenter de réclamation.

Le contribuable tient les justificatifs à la disposition de l'administration et doit les produire en cas de demande de celle-ci.

Dans l'attente de pouvoir produire les pièces justificatives, le contribuable peut annexer à sa déclaration de revenus en France une déclaration sur l'honneur certifiant de l'exactitude des informations fournies lorsque son domicile fiscal est situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État avec lequel la France a signé une convention d'assistance administrative de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ou une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement d'impôt.

Les justificatifs 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 la demande de l'administration, il convient d'adresser au service des impôts 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 de tenir à la disposition de 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 demande des justificatifs, s'assure de leur exactitude et procède, le cas échéant, aux rectifications 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 de l'article L. 114 du livre des procédures fiscales (LPF) et de l'article L. 114 A du LPF.

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

410

Le taux minimum d'imposition est fixé à 14,4 % pour l'ensemble des revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer (DOM).

420

Le 3 de l'article 197 du CGI réserve le bénéfice des réfactions de 30 % et 40 % aux contribuables domiciliés dans les DOM (BOI-IR-LIQ-20-30-10). Il ne s'applique donc pas pour le calcul de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'article 197 A du CGI.

(430)

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 03/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1173-PGP.html/identifiant=BOI-IR-DOMIC-10-20-10-20170406