

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-DOMIC-10-20-30-20150701

Date de publication : 01/07/2015

Date de fin de publication : 28/07/2016

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

A. Principe

B. Exceptions

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

1. Pour la période écoulée du 1er janvier jusqu'au jour de l'abandon de toute résidence en France

2. Pour la période écoulée du jour de l'abandon de toute résidence en France jusqu'au 31 décembre

C. Mesures d'application

I. Lieu d'imposition

1

A. Principe

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.

B. 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 l' [article 53 A du CGI](#) (déclaration des résultats de bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et l'[article 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 ([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 ([livre des procédures fiscales \(LPF\), art. L. 66 et LPF, art.L. 67, 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

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 (BOI-IR-DOMIC-10-20-20).

60

Les contribuables domiciliés à l'étranger bénéficient d'un délai spécifique pour la souscription de leur déclaration de revenus. Deux dates limites sont prévues chaque année en fonction du lieu de leur domicile :

- Europe, pays du littoral méditerranéen, Amérique du Nord, Afrique ;
- Amérique centrale, Amérique du Sud, Asie (sauf pays du littoral méditerranéen), Océanie et tous autres pays non visés précédemment.

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 mentionnés au 2 de l'article 4 B du CGI (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.

75

Toutefois, cette obligation de désignation d'un représentant ne s'applique pas aux personnes physiques qui ont leur domicile fiscal dans un autre État membre de l'Union européenne (UE) ou dans un autre État partie à l'accord sur l'espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt, y compris celles mentionnées au 2 de l'article 4 B du CGI qui exercent leurs fonctions ou sont chargées de mission dans l'un de ces États.

Le Liechtenstein, bien que membre de l'EEE, n'est pas lié à la France par une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt, aussi les personnes qui y sont domiciliées restent tenues de désigner un représentant fiscal.

Remarque : Cette dispense d'obligation, introduite par l'article 62 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, s'applique à l'impôt sur le revenu dû à compter de l'imposition des revenus de l'année 2014.

80

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

90

Les personnes susceptibles de devoir désigner un représentant en France s'entendent donc, dès lors qu'ils n'ont pas leur domicile fiscal dans l'un des Etats visés au **III § 75** :

- des contribuables qui exercent des activités en France ;
- des personnes qui possèdent des biens en France ;
- des agents de l'État en service dans un pays non visé au **III § 75** où ils ne sont pas soumis à l'impôt personnel 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](#), [CGI, art. 182 A bis](#) et [CGI, art. 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 n° 1039, 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 ([LPF, art. L. 72](#) et [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 [LPF, art. 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 ([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

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 au [BOI-RFPI-PVI et suivants](#).

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 bénéfices non encore taxés ([CGI, art. 201](#) à [CGI, art. 203](#)). Il n'y a pas lieu, à cet égard, de distinguer selon que le contribuable est ou non domicilié en France ([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 bénéfices 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 ([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 ([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 ([BOI-IR-DOMIC-20](#) précité).

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

170

1. 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 CGI](#) 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 ([CGI](#), art. 164 C, al. 2, ou convention fiscale), le montant des revenus de source française dont l'intéressé a disposé pendant cette période.

2. Pour la période écoulée du jour de l'abandon de toute résidence en France jusqu'au 31 décembre

180

Le cas échéant, le 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.