

La fiscalité appliquée aux revenus de source française des contribuables domiciliés hors de France

Rapport du Gouvernement au Parlement

INTRODUCTION

Aux termes du IV de l'article 12 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, « *le Gouvernement remet au Parlement, avant le 1er juin 2020, un rapport relatif à la fiscalité appliquée aux revenus de source française des contribuables fiscalement domiciliés hors de France. Ce rapport établit un état des lieux de l'impact des évolutions récentes sur les non-résidents en 2020, tant sur leur mise en œuvre pour l'administration et le contribuable que sur le niveau de recettes pour l'Etat imputable au taux minimum et au taux moyen respectivement. Il dresse également les perspectives attendues pour 2021, compte tenu des dispositions prévues par le code général des impôts. Ce rapport peut servir de base à d'éventuelles corrections et améliorations pour l'établissement du projet de loi de finances pour 2021.* »

Afin de préparer la rédaction de ce rapport, le Gouvernement a souhaité procéder à une large consultation. Si l'état d'urgence sanitaire dû à l'épidémie de Covid-19 n'a pas permis que puisse se réunir le groupe de travail constitué notamment des parlementaires représentant les Français de l'étranger et de représentants de contribuables non-résidents, leurs contributions écrites, annexées au présent rapport, ont contribué à alimenter la réflexion du Gouvernement. Enfin, le secrétaire d'État auprès du ministre de l'action et des comptes publics a rencontré le 24 juin 2020 les parlementaires représentant les Français de l'étranger afin d'examiner leurs propositions.

Après un préambule précisant la définition de la notion de « contribuables non-résidents » titulaires de revenus de source française, le présent rapport rappelle, en première partie, le régime d'imposition des contribuables non-résidents en vigueur avant les évolutions législatives applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2018.

Il expose ensuite, dans sa deuxième partie, les évolutions apportées dans un premier temps par la loi de finances pour 2019 et parachevées par la loi de finances pour 2020, qui avaient notamment pour objet de rapprocher le régime d'imposition des contribuables non-résidents de celui applicable aux contribuables résidents. Il en étudie les effets, notamment sur le niveau d'imposition des contribuables non-résidents.

Dans sa troisième partie, il étudie les différentes propositions d'aménagements susceptibles d'être apportés à la réforme.

En annexes, figurent des éléments statistiques disponibles ainsi que les différentes contributions des parlementaires représentant les Français de l'étranger et de représentants de contribuables non-résidents.

PREAMBULE.....	7
1. LES MODALITES PARTICULIERES D'IMPOSITION A L'IMPOT SUR LE REVENU DES CONTRIBUABLES NON-RESIDENTS APPLICABLES AVANT LA REFORME TENAIENT COMPTE DES SPECIFICITES DE CETTE POPULATION ET CONDUISAIENT A UN NIVEAU D'IMPOSITION FAVORABLE.....	20
1.1. Un régime d'imposition qui permet d'assurer le respect de la progressivité de l'impôt et d'en garantir le recouvrement	20
1.1.1. Des modalités d'imposition qui assurent le respect de la progressivité de l'impôt sur le revenu.....	20
1.1.2. Des modes de recouvrement multiples qui préservent les droits du Trésor.....	27
1.1.3. Des modalités d'imposition en droit interne qui se combinent avec les stipulations des conventions internationales.....	35
1.2. Les modalités d'imposition des salaires et pensions assurent aux non-résidents, au prix de règles de gestion spécifiques, un niveau d'imposition favorable à l'attractivité du territoire français	37
1.2.1. En raison de son caractère partiellement libérateur, la retenue à la source prévue par l'article 182 A du CGI conduit à un niveau d'imposition favorable pour les contribuables non-résidents titulaires de traitements, salaires ou pensions	37
1.2.2. Dans certains cas, les modalités d'imposition et de gestion peuvent se révéler complexes pour les débiteurs de revenus, l'administration fiscale et les contribuables	39
1.2.3. Une retenue à la source spécifique adaptée aux revenus des contribuables non-résidents et compatible avec le PAS	44
2. LES MESURES ADOPTEES DANS LES DERNIERES LOIS DE FINANCES RAPPROCHENT LE REGIME D'IMPOSITION DES CONTRIBUABLES NON-RESIDENTS DE CELUI DES CONTRIBUABLES RESIDENTS AU PRIX D'UNE AUGMENTATION DU NIVEAU D'IMPOSITION D'UN GRAND NOMBRE D'ENTRE EUX ET EN CONTREPARTIE DE CERTAINES MESURES FAVORABLES	47
2.1. Pistes de réforme écartées	48
2.1.1. La généralisation de la déclaration des revenus mondiaux pour l'application du taux moyen.....	48
2.1.2. L'application du barème sur les seuls revenus de source française	49
2.2. Une augmentation du taux minimum en contrepartie de mesures favorables	51
2.2.1. Augmentation du taux minimum d'imposition des contribuables non-résidents	51
2.2.2. <i>L'adoption de mesures favorables en matière d'impôt sur le revenu et de contributions sociales</i>	53
2.3. La suppression de la retenue à la source spécifique aux salaires et aux revenus assimilés perçus par les non-résidents et l'intégration des revenus qui y étaient soumis dans le champ du prélèvement à la source applicable aux résidents	57
2.3.1. <i>La suppression du caractère partiellement libérateur des retenues à la source applicables aux salaires et revenus assimilés des contribuables non-résidents</i>	57
2.3.2. L'article 12 de la loi de finances pour 2020 apporte des aménagements techniques à la réforme adoptée en loi de finances pour 2019 pour en corriger les imperfections et prévoit un moratoire d'un an sur sa mise en œuvre	60

2.4. L'impact principal de la réforme sur l'imposition des contribuables non-résidents résulte de la suppression de la fraction libératoire de la retenue à la source spécifique sur les salaires et pensions.....	62
2.4.1. Pour les contribuables, une augmentation significative du niveau d'imposition	62
2.4.2. Pour les débiteurs de revenus.....	66
2.4.3. Pour l'administration fiscale.....	66
3. LES AMENAGEMENTS ENVISAGEABLES DE LA REFORME DE LA FISCALITE DES CONTRIBUABLES NON-RESIDENTS ...	68
3.1. Des aménagements limités pourraient être apportés à la réforme afin de contenir la hausse de fiscalité qui en résulte	69
3.1.1. <i>Le bénéfice de la décote pourrait être admis, sous certaines conditions, pour le calcul du taux moyen, afin de compenser, en partie et dans certains cas seulement, les effets de la suppression de la fraction libératoire de la retenue à la source spécifique aux salaires et revenus assimilés.....</i>	<i>69</i>
3.1.2. En outre, des améliorations en gestion permettraient de mieux accompagner les contribuables.....	72
3.1.3. En revanche, l'octroi aux contribuables non-résidents des avantages fiscaux qui bénéficient aux résidents est à exclure.....	76
3.2. Seules des mesures plus structurelles permettraient de préserver la situation des contribuables non-résidents	81
3.2.1. Afin de pallier les effets de la suppression de la retenue à la source partiellement libératoire prévue à l'article 182 A du CGI, un barème spécifique pourrait être prévu	81
3.2.2. La retenue à la source spécifique, partiellement libératoire, sur les salaires et revenus assimilés de source française des contribuables non-résidents pourrait être maintenue et ses modalités de gestion améliorées	85
3.2.3. En revanche, revenir sur l'augmentation du taux minimum et sur les différentes mesures favorables l'ayant accompagnée est à exclure.....	87
CONCLUSION	88

PREAMBULE

Les principes actuels d'imposition à l'impôt sur le revenu des revenus de source française des contribuables fiscalement domiciliés hors de France¹ découlent, en droit interne, de la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des français de l'étranger ainsi que des autres personnes non domiciliées en France, codifiée notamment aux articles 4 A et 4 B du code général des impôts (CGI).

Aux termes de l'article 4 A du CGI, les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus ; on parle alors d'une obligation fiscale illimitée. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française ; on parle alors d'une obligation fiscale limitée.

Deux critères déterminent l'imposition, à l'impôt sur le revenu, des revenus des contribuables domiciliés fiscalement hors de France, la résidence fiscale (1) et la source des revenus (2).

Les données statistiques disponibles sont ensuite présentées, la notion de contribuable domicilié fiscalement hors de France ne devant pas être confondue avec celle des Français de l'étranger (3).

1. La notion de résidence fiscale

La notion de domiciliation fiscale en droit interne

Les règles de détermination du domicile fiscal en droit interne sont prévues par l'article 4 B du CGI et reposent sur trois critères, dont il suffit qu'un seul soit rempli pour que la personne soit considérée comme fiscalement domiciliée en France² :

¹ Pour l'application de l'impôt sur le revenu, la France s'entend de la France continentale, de la Corse et des îles du littoral ainsi que des départements d'outre-mer, de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Guyane, de la Réunion et de Mayotte. En revanche, elle n'inclut pas les collectivités d'outre-mer de la République française régies par l'article 74 de la Constitution du 4 octobre 1958 (Polynésie française, Terres australes et antarctiques françaises, Wallis et Futuna, Saint-Pierre-et-Miquelon et, sous réserve des dispositions particulières prévues par les articles LO. 6214-4 et LO. 6314-4 du code général des collectivités territoriales (CGCT) qui prévoient une durée minimale de résidence de cinq ans, Saint-Barthélemy et Saint-Martin) ou par l'article 76 de la Constitution du 4 octobre 1958, ni la Nouvelle-Calédonie régie par l'article 77 de la Constitution du 4 octobre 1958, qui disposent d'une compétence propre en matière fiscale.

² Enfin, aux termes de l'article 4 bis du CGI, sont également passibles de l'impôt sur le revenu, les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

- un critère personnel : sont considérées comme domiciliées en France les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;
- un critère professionnel : sont considérées comme domiciliées en France les personnes qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;
- un critère économique : sont considérées comme domiciliées en France les personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'État, des collectivités territoriales et de la fonction publique hospitalière³ qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

Le critère personnel

Le a du 1 de l'article 4 B du CGI dispose que les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal y ont leur domicile fiscal.

Le foyer s'entend du lieu où le contribuable a le centre des intérêts familiaux et où il habite normalement dès lors que cette résidence a un caractère permanent. Pour les personnes célibataires sans charge de famille, le foyer s'entend du lieu où elles habitent normalement et ont le centre de leur vie personnelle⁴.

La condition de séjour principal est quant à elle réputée remplie lorsqu'une personne est personnellement et effectivement présente à titre principal en France et ce, quels que soient le lieu et les conditions de séjour de sa famille ou le type d'habitation occupé (hôtel, logement mis à disposition à titre gratuit...). En règle générale, cette condition est considérée comme remplie lorsque la personne a séjourné en France plus de six mois au cours d'une année⁵.

³ L'article 4 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 a élargi, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2019, aux agents des collectivités territoriales et de la fonction publique hospitalière ces dispositions initialement prévues pour les agents de l'État.

⁴ Cf. décision du Conseil d'État du 17 mars 2010, n° 299770.

⁵ La durée de séjour de plus de six mois au cours d'une même année ne constitue pas un critère absolu. En effet, le Conseil d'État s'est abstenu de se référer à ce critère lorsque les circonstances de fait donnaient à penser que le contribuable avait bien en France le lieu de son séjour principal, notamment dans le cas où, au cours des années considérées, l'intéressé avait résidé en France pendant une durée nettement supérieure à celle des séjours effectués dans différents pays.

Pour l'articulation de ces deux critères, le Conseil d'État a jugé que le lieu de séjour principal ne peut déterminer le domicile fiscal du contribuable que dans l'hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer⁶. Lorsque le foyer peut être défini, il n'y a donc pas lieu de se fonder sur le séjour principal.

Le critère professionnel

Le b du 1 de l'article 4 B du CGI dispose que les personnes qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, y ont leur domicile fiscal, à moins qu'elles ne justifient que cette activité n'est exercée qu'à titre accessoire.

Un contribuable qui exerce une ou plusieurs activités professionnelles dans différents pays est considéré comme fiscalement domicilié en France s'il y exerce son activité principale, c'est-à-dire celle à laquelle il consacre le plus de temps effectif, quand bien même cette activité ne lui procure pas l'essentiel de ses revenus. Dans l'hypothèse où un tel critère ne peut être appliqué, il convient de considérer que l'activité principale est celle qui procure, directement ou indirectement, la plus grande part de ses revenus mondiaux.

Enfin, les dirigeants⁷ des entreprises dont le siège est situé en France et qui y réalisent un chiffre d'affaires annuel supérieur à 250 M€⁸ sont considérés comme exerçant en France leur activité professionnelle à titre principal, à moins qu'ils n'en rapportent la preuve contraire⁹.

Le critère économique

Le c du 1 de l'article 4 B du CGI dispose que les personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques y ont leur domicile fiscal.

Il s'agit du lieu où le contribuable a effectué ses principaux investissements, où il possède le siège de ses affaires, d'où il administre ses biens. Il peut également s'agir du lieu où il a le centre de ses activités professionnelles ou encore celui d'où il tire la majeure partie de ses revenus.

⁶ Cf. décision du Conseil d'État du 3 novembre 1995, n° 126513.

⁷ Les dirigeants s'entendent du président du conseil d'administration lorsqu'il assume la direction générale de la société, du directeur général, des directeurs généraux délégués, du président et des membres du directoire, des gérants et des autres dirigeants ayant des fonctions analogues.

⁸ Pour les entreprises qui contrôlent d'autres entreprises, le chiffre d'affaires s'entend de la somme de leur chiffre d'affaires et de celui des entreprises qu'elles contrôlent.

⁹ Disposition introduite par l'article 13 de la loi n° 2019-1479 de finances pour 2020.

La détermination du centre des intérêts économiques s'effectue par comparaison entre la situation du contribuable en France et sa situation dans d'autres pays. Celle-ci s'effectue au titre de l'année d'imposition et sans tenir compte de la situation qui aurait été constatée les années précédentes.

Par ailleurs, pour les titulaires de mandats sociaux au sein de plusieurs sociétés dont les sièges sociaux ou de direction effective respectifs sont situés dans différents pays, le centre des intérêts économiques est recherché, selon les circonstances propres à chaque espèce, en tenant compte des liens entre les mandats sociaux exercés.

Enfin, la jurisprudence du Conseil d'État fait prévaloir le lieu d'où le contribuable tire la majorité de ses revenus sur celui où il a effectué ses principaux investissements¹⁰.

La notion de résidence fiscale en droit conventionnel

En vertu de l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958, les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont une autorité supérieure à celle des lois. Dès lors, les stipulations des conventions internationales, notamment en matière fiscale, prévalent sur le droit interne.

À cet égard, en droit conventionnel, la notion de « résident¹¹ » est déterminante pour résoudre les cas de double imposition qui résultent notamment du fait qu'un contribuable peut être considéré comme fiscalement domicilié dans chacun des États contractants au regard du droit interne de l'un et l'autre États (conflit de résidence).

Dès lors, une personne considérée, pour l'application d'une convention fiscale conclue par la France, comme « résidente » de l'autre État contractant ne peut pas être regardée comme domiciliée fiscalement en France pour la mise en œuvre du droit interne français alors même qu'elle aurait son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du code précité.

Dans la suite du rapport, la notion de contribuable domicilié hors de France est désignée par le terme « contribuable non-résident ».

¹⁰ Cf. décision du Conseil d'État du 17 juin 2015, n° 371412.

¹¹ En droit conventionnel, le modèle de convention fiscale établi par l'OCDE définit la notion de « résident d'un État contractant » comme « toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État et à toute subdivision politique ou collectivité locale de celui-ci ».

Les couples mixtes

La notion de « couples mixtes » désigne les couples mariés ou pacsés dont l'un des conjoints est domicilié fiscalement en France et l'autre à l'étranger.

En effet, depuis la suppression, de la notion de « chef de famille », le domicile fiscal des personnes physiques s'apprécie uniquement en fonction de la situation personnelle de chacun des conjoints au regard des critères de l'article 4 B du CGI, qu'ils fassent l'objet d'une imposition commune ou distincte¹².

En cas d'imposition commune, si l'un des époux ne répond pas à ces critères (couple mixtes), l'obligation fiscale du ménage ne porte que sur l'ensemble des revenus mondiaux de l'époux domicilié en France et sur les seuls revenus de source française de l'autre époux domicilié fiscalement à l'étranger. Le conjoint domicilié fiscalement en France est assujéti à l'impôt en France sur son revenu mondial selon les règles normalement applicables, notamment en matière de quotient familial. En l'absence de séparation de biens, le conjoint non-résident est pris en compte pour le calcul du nombre de parts, mais les revenus de source étrangère de ce dernier ne sont pas pris en compte pour le calcul du taux effectif.

Exemple 1

Soit un couple marié sous le régime de la communauté de biens dont un conjoint réside fiscalement en France et l'autre à l'étranger. Chacun d'eux a perçu au titre de l'année 2020, 30 000 € de salaire net imposable de source française ainsi que 20 000 € de salaire de source étrangère.

Le conjoint dont la résidence fiscale est en France y est imposable sur l'intégralité de ses revenus soit 50 000 €, tandis que le conjoint non-résident est imposable en France sur ses seuls revenus de source française soit 30 000 €.

Les salaires de source française du conjoint non-résident sont soumis en 2020 à une retenue à la source de **1 801 €** $[(30\,000 - 14\,988) \times 12\%]$. Cette retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu.

¹² Les époux ou partenaires de pacte civil de solidarité (PACS) sont en principe soumis à une imposition commune en France, dès lors que l'un ou l'autre des conjoints est domicilié en France, au sens de l'article 4 B du CGI. Toutefois, par dérogation au principe de l'imposition commune et conformément aux dispositions du 4 de l'article 6 du CGI, les époux font l'objet d'une imposition distincte obligatoire lorsqu'ils sont mariés sous le régime de séparation de biens et qu'ils ne vivent pas sous le même toit. La jurisprudence précise que ces conditions doivent être simultanément remplies (CE, décision du 21 mars 1960, n° 43229) et que la résidence séparée ne doit pas avoir un caractère temporaire (CE, décision du 25 avril 2003, n° 181719 et CE, décision du 21 novembre 2011, n° 333898).

Le revenu net global imposable du foyer, lors du dépôt de la déclaration des revenus de l'année 2020 et soumis au barème progressif s'élève à 50 000 € (soit les revenus mondiaux du conjoint résident de France).

L'impôt sur le revenu dû par le foyer, en tenant compte du conjoint non-résident dans le calcul du nombre de parts pour l'application du quotient familial, est égal à 3 286 €.

L'impôt total acquitté par le foyer au titre de ses revenus imposables en France est égal à 5 087 € (1 801 + 3 286).

2. Les revenus de source française des contribuables non-résidents en droit interne

Les revenus de source française des contribuables non-résidents sont imposés selon des règles spécifiques présentées dans la suite du rapport.

Ils sont définis par l'article 164 B du CGI en fonction de deux critères généraux : d'une part, la localisation en France des biens, des droits ou de l'activité générateurs de revenus et, d'autre part, le domicile ou l'établissement en France du débiteur des revenus.

Revenus afférents à des biens ou droits sis en France ou à une activité exercée en France

Il s'agit notamment :

- des revenus d'exploitations sises en France, soit les bénéfices des établissements professionnels situés en France, pour les activités agricoles ou commerciales ;
- des revenus tirés d'activités professionnelles exercées en France ou d'opérations à caractère lucratif au sens de l'article 92 du CGI et exercées en France : soit l'ensemble des activités, qu'elles soient exercées en qualité de salarié¹³ ou à un autre titre, y compris les revenus tirés d'opérations de caractère lucratif ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus et réalisés en France ;
- des sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France et, s'agissant des prestations artistiques, pour leur fraction non soumise à retenue à la source libératoire ;
- des revenus d'immeubles sis en France ou de droits relatifs à ces immeubles ;

¹³ Il s'agit plus particulièrement des traitements, salaires, indemnités, émoluments, à la seule condition que l'activité rétribuée s'exerce en France ainsi que des rémunérations de dirigeants de sociétés françaises.

- des revenus de valeurs mobilières françaises et de tous autres capitaux mobiliers placés en France ;
- des plus-values relatives à des biens immobiliers situés en France ou qui résultent de la cession d'actions de certaines sociétés d'investissements immobiliers ou de sociétés de placement à prépondérance immobilière ;
- des gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A du CGI et résultant de la cession de droits sociaux lorsque les droits détenus sont émis par une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France ;
- des distributions afférentes à des éléments d'actif situés en France.

Revenus versés par un débiteur domicilié ou établi en France

Il s'agit notamment des revenus suivants lorsque le débiteur des revenus a son domicile fiscal ou est établi en France :

- des pensions et rentes viagères ;
- des sommes payées en rémunérations des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France ;
- des produits définis à l'article 92 du CGI et perçus par les inventeurs et au titre de droits d'auteurs, ceux perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales, ainsi que tous les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés, lorsque le débiteur des revenus a son domicile ou est établi en France.

Toutefois, la France ne peut exercer son droit d'imposer les revenus de source française visés à l'article 164 B du CGI que si la convention fiscale applicable entre la France et l'État de résidence de la personne bénéficiaire le permet. Ainsi, le modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit par exemple la taxation des revenus d'activité dans l'Etat où cette dernière est exercée.

Les dispositions de l'article 165 bis du CGI prévoient par ailleurs que « *nonobstant toute disposition contraire du présent code, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* ».

Il en résulte que, pour déterminer les revenus perçus par un contribuable non-résident et imposables en France, il convient d'examiner les dispositions conventionnelles applicables à ces revenus.

Situation des contribuables non-résidents tirant de France l'essentiel de leurs revenus imposables : les contribuables « non-résidents Schumacker »

Par un arrêt du 14 février 1995 (affaire C-279-93, Schumacker), la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a jugé que les Etats membres, qui sont fondés à traiter les contribuables non-résidents différemment des résidents, doivent en revanche les traiter à l'identique lorsque les premiers se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'Etat concerné la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des seconds.

Les contribuables non-résidents concernés, dits « non-résidents Schumacker », sont donc assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France, au sens du droit interne, mais restent tenus à une obligation fiscale limitée, au sens des conventions internationales.

Pour être considéré comme un contribuable non-résident Schumacker, un contribuable non-résident doit remplir les trois conditions cumulatives suivantes :

1. Le contribuable non-résident est domicilié dans un autre Etat membre de l'Union européenne (UE), ou dans un Etat partie à l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

2. Les revenus de source française du contribuable non-résident sont supérieurs ou égaux à 75 % de son revenu mondial imposable, conformément à la recommandation de la Commission européenne du 21 décembre 1993 relative à l'imposition de certains revenus obtenus par des contribuables non-résidents dans un Etat membre autre que celui de leur résidence (94/79/CE). Les revenus exonérés ne sont pas pris en compte pour le calcul de ce pourcentage. Par revenu mondial imposable, on entend l'ensemble des revenus et profits de source française ou étrangère qui ont été soumis à l'impôt dans le pays de résidence ou de perception ;

3. Le contribuable non-résident ne bénéficie pas de mécanismes suffisants de nature à minorer l'imposition dans l'Etat de résidence, en fonction de sa situation personnelle et familiale, en raison de la faiblesse des revenus imposables dans ce même État.

Ces avantages s'entendent notamment des dispositifs visant à tenir compte de la situation familiale du contribuable et des personnes à sa charge, des dispositifs visant à tenir compte de son activité ou de son inactivité, ou encore des dispositifs visant à tenir compte de ses investissements ou des dépenses qu'il a supportées. La condition est réputée remplie lorsque le contribuable non-résident n'a pas pu bénéficier effectivement de la majorité du montant des avantages fiscaux auxquels il était en droit de prétendre pour la détermination des impositions sur le revenu mises à sa charge dans le pays de résidence.

Par ailleurs, si le pourcentage de 75 % visé dans la deuxième condition n'est pas atteint, le contribuable peut être assimilé à un contribuable non-résident Schumacker s'il apporte la preuve, d'une part, que ses revenus de source française sont supérieurs ou égaux à 50 % de son revenu mondial imposable, et, d'autre part, qu'il ne bénéficie d'aucun mécanisme de nature à minorer son imposition dans son Etat de résidence.

L'assimilation des contribuables non-résidents Schumacker aux contribuables domiciliés fiscalement en France conduit à appliquer aux premiers le régime fiscal des seconds, tout en restant tenus à une obligation fiscale limitée au sens des conventions internationales. Ainsi, les règles de droit commun concernant le calcul de l'impôt sur le revenu ainsi que les crédits et les réductions d'impôt sont applicables aux contribuables non-résidents Schumacker. Ces derniers sont également soumis de plein droit aux contributions sociales : contribution sociale généralisée (CSG) et contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) sur les revenus du patrimoine.

3. Les données disponibles sur les contribuables non-résidents

La notion de contribuable non-résident est une notion fiscale qui doit être distinguée de la notion de citoyen français établi hors de France, la citoyenneté française n'étant pas au nombre des critères déterminant l'imposition à l'impôt sur le revenu en droit interne¹⁴.

Nombre de contribuables non-résidents¹⁵

Année de perception ou de réalisation des revenus	2016	2017	2018
Nombre de foyers fiscaux non-résidents	192 274	209 570	223 674
Nombre de personnes membres de foyers fiscaux non-résidents	414 141	448 135	470 801

Sont uniquement comptabilisés ici les contribuables non-résidents qui ont souscrit une déclaration d'ensemble de leurs revenus soumis en principe au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Il est souligné que ne sont pas ici comptabilisés les contribuables non-résidents dont l'ensemble des revenus de source française sont soumis à la fraction libératoire de la retenue à la source spécifique prévue à l'article 182 A du CGI applicable aux salaires, traitements et pensions, qui sont dispensés de déclarer leurs revenus à l'administration fiscale¹⁶. À titre d'exemple, un contribuable non-résident ayant pour seul revenu de source française une pension d'un montant inférieur, au titre de 2020, à 43 477 € par an est dispensé de déclarer ses revenus à l'administration fiscale française.

De même, ne sont pas comptabilisés les contribuables non-résidents qui réalisent uniquement des produits financiers ou des plus-values immobilières de source française également soumis à des retenues à la source ou prélèvements libératoires.

¹⁴ La nationalité du contribuable non-résident étant sans incidence d'un point de vue fiscal, elle n'est pas demandée dans la déclaration de revenus. La direction générale des finances publiques (DGFIP) ne peut en conséquence déterminer le nombre de contribuables non-résidents de nationalité française.

¹⁵ Source : direction générale des finances publiques (DGFIP), fichier Pote.

¹⁶ Il s'agit d'une tolérance administrative prévue au § 190 du BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10. À titre d'exemple, se trouve dans ce cas un contribuable non-résident ayant pour seul revenu de source française une pension d'un montant inférieur, au titre de 2020, à 43 477 € par an.

À titre indicatif, au 1^{er} janvier 2020, le nombre d'inscrits au registre des Français établis hors de France tenu par les services consulaires s'élevait à 1 775 875¹⁷. Ce nombre est vraisemblablement inférieur à la population réelle des Français hors de France, dans la mesure où l'inscription au registre mondial n'est pas obligatoire. Les postes consulaires, qui procèdent à des estimations du nombre de Français non-inscrits, estiment à plus de 2 millions le nombre de Français établis hors de France, de manière plus ou moins permanente¹⁸.

Si aucune donnée précise n'est disponible concernant la proportion de Français établis hors de France qui déclarent des revenus de source française, elle est sans doute, au regard de ces données, inférieure à un quart.

Les dix premiers pays d'accueil de la communauté française
inscrite au registre en 2018¹⁹

Pays	
Suisse	188 691
Etats-Unis	164 542
Royaume-Uni	146 213
Belgique	124 182
Allemagne	112 903
Canada	100 356
Espagne	83 331
Maroc	54 674
Israël	53 404
Italie	41 544

¹⁷ Décret n° 2020-33 du 20 janvier 2020 authentifiant la population des Français établis hors de France au 1er janvier 2020.

¹⁸ Ministère de l'Europe et des affaires étrangères - Rapport du gouvernement sur la situation des Français établis hors de France de 2019.

¹⁹ Cf. rapport précité.

Les dix premiers pays d'accueil de contribuables non-résidents
au titre de l'imposition des revenus 2018²⁰

Pays	Nombre de foyers non-résidents	Part de l'ensemble des foyers non-résidents
Belgique	24 203	10,8 %
Royaume-Uni	20 733	9,3 %
Etats-Unis	19 543	8,7 %
Italie	16 240	7,3 %
Suisse	14 944	6,7 %
Allemagne	12 410	5,5 %
Espagne	11 051	4,9 %
Canada	8 056	3,6 %
Portugal	6 328	2,8 %
Chine	4 232	1,9 %

Impôts acquittés par les foyers non-résidents au titre de l'année 2018²¹

Impôt	Montant
Impôt sur le revenu	614,4 M€
Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus	10,3 M€
Prélèvements sociaux	203,8 M€
Retenues à la source (articles 182A et suivants)	93,3 M€
Retenue à la source de l'article article 119 bis ²²	419,0 M€
Impôt sur la fortune immobilière	199,0 M€

²⁰ Source : DGFIP, fichier Pote.

²¹ Sources : DGFIP, fichier Pote et données IFI. L'impôt sur le revenu est neutralisé du crédit d'impôt PFU. L'impôt sur le revenu est neutralisé du CIMR et des avances de crédit d'impôt, et les prélèvements sociaux sont neutralisés du CIPS. Le montant des prélèvements sociaux tient compte du prélèvement de solidarité.

²² Retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers libératoire de l'impôt sur le revenu.

Répartition des revenus nets des non-résidents, par type de revenus, en 2018²³

	Montant	Proportion
Traitements et salaires	1 434,1 M€	36,0 %
Pensions et retraites	657,3 M€	16,5 %
Bénéfices industriels et commerciaux	166,1 M€	4,2 %
Bénéfices non commerciaux	608,4 M€	15,3 %
Bénéfices agricoles	22,8 M€	0,6 %
Revenus fonciers	1 026,9 M€	25,8 %
Revenus de capitaux mobiliers	0,0 M€ ²⁴	0,0 %
Revenus divers	64,5 M€	1,6 %
Ensemble des revenus	3 980,1 M€	100,0 %

Il est souligné que ne sont ici pris en compte que les revenus déclarés par les contribuables non-résidents. Les revenus des contribuables disposant comme seuls revenus de source française des traitements, salaires ou pensions soumis à la partie libératoire retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI, qui n'ont pas l'obligation de les déclarer, ne sont pas connus. Il en est de même des revenus de capitaux mobiliers ou des plus-values mobilières ou immobilières qui sont soumis à des retenues ou prélèvements à la source libératoires.

²³ Source : DGFIP, fichier Pote. Les revenus considérés dans ce tableau sont des revenus *nets*, obtenus après abattement.

²⁴ Les revenus de capitaux mobiliers de source française perçus par les contribuables non-résidents sont imposables, sous réserve de l'application des conventions fiscales, dans le pays de résidence et dans le pays source. Les établissements qui tiennent les comptes des contribuables non-résidents en France procèdent à des prélèvements ou retenues à la source effectuées de façon définitive sur ces revenus. Les contribuables ne sont donc pas tenus de déclarer chaque année ces revenus sur leur déclaration, ce qui explique le montant nul de revenus de capitaux mobiliers des non-résidents.

1. LES MODALITES PARTICULIERES D'IMPOSITION A L'IMPOT SUR LE REVENU DES CONTRIBUABLES NON-RESIDENTS APPLICABLES AVANT LA REFORME TENAIENT COMPTE DES SPECIFICITES DE CETTE POPULATION ET CONDUISAIENT A UN NIVEAU D'IMPOSITION FAVORABLE

Le régime d'imposition des contribuables non-résidents permet d'assurer le respect de la progressivité de l'impôt sur le revenu par divers mécanismes spécifiques (« taux minimum », « taux moyen », non déductibilité des charges) et d'en garantir le recouvrement à travers des retenues à la source propres (1.1). Il s'applique sans distinguer la nationalité du contribuable.

S'agissant plus particulièrement des salaires et pensions, les modalités d'imposition résultant de l'application de la retenue à la source spécifique, partiellement libératoire de l'impôt sur le revenu, assurent, au prix d'une certaine complexité de gestion, un niveau d'imposition favorable aux contribuables et à l'attractivité du territoire français qui n'a pas été remis en cause par la réforme du prélèvement à la source (1.2).

1.1. Un régime d'imposition qui permet d'assurer le respect de la progressivité de l'impôt et d'en garantir le recouvrement

1.1.1. Des modalités d'imposition qui assurent le respect de la progressivité de l'impôt sur le revenu

Application du barème puis le cas échéant d'un taux minimum

Aux termes de l'article 197 A du CGI, l'impôt sur le revenu dû par les non-résidents sur leurs revenus de source française est calculé selon les règles de droit commun applicables aux contribuables domiciliés en France, c'est-à-dire avec application du barème progressif ainsi que du quotient familial et de son plafonnement²⁵.

L'assiette de l'impôt, c'est-à-dire les revenus perçus par les contribuables non-résidents, est déterminée selon les mêmes règles que celles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont en France leur domicile fiscal. Ils doivent donc être retenus, comme pour ces derniers, pour leur montant net.

²⁵ En revanche, la décote, qui constitue une réduction d'impôt, n'est pas applicable. Cf. *infra* « non déductibilité des charges et non application des réductions et crédits d'impôts ».

Au même titre que les personnes domiciliées en France, les contribuables non-résidents peuvent également imputer leurs déficits de source française sur leurs bénéfices ou sur leurs revenus de source française.

Toutefois, en raison du caractère limité de leur obligation fiscale à leurs seuls revenus de source française, aucune charge n'est admise en déduction de l'ensemble des revenus catégoriels de source française constituant le revenu global soumis à l'impôt sur le revenu perçus par des contribuables non-résidents.

Les modalités de calcul de l'impôt sont applicables à tous les contribuables non-résidents, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon qu'il s'agit de contribuables de nationalité française ou étrangère.

Toutefois, l'impôt sur le revenu dû par les contribuables non-résidents ne peut être inférieur à 20 % du revenu imposable, ce taux étant ramené à 14,4 % pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer²⁶.

Ce mécanisme dit du « taux minimum » vise à ne pas avantager les contribuables non-résidents qui sont imposés à raison de leurs seuls revenus de source française par rapport aux contribuables domiciliés en France dont l'impôt est calculé, suivant les mêmes règles, sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux, i.e. de sources française et étrangère. Il permet de limiter l'atteinte à la progressivité de l'impôt sur le revenu qu'induirait la seule prise en compte des revenus de source française et d'assurer un traitement équilibré en évitant d'accorder un avantage fiscal indu, notamment aux contribuables non-résidents qui disposent de revenus de source étrangère importants.

Le mécanisme du taux minimum permet ainsi de s'assurer que des contribuables non-résidents qui ont d'importants revenus de source étrangère contribuent, sur leurs revenus de source française, à hauteur de leur capacité contributive, sans pour autant obliger tous les contribuables non-résidents à déclarer l'entièreté de leurs revenus mondiaux.

²⁶ Pour les revenus perçus ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2018, l'article 13 de la loi n° 2018-1837 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 relève le taux minimum d'imposition applicable aux revenus de source française des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France, de 20 % à 30 % (et de 14,4 % à 20 % dans les départements d'outre-mer). Cette augmentation ne s'applique qu'à la fraction du revenu net imposable excédant le montant du seuil de la tranche à 30 % du barème de l'impôt sur le revenu, soit 25 659 € pour l'imposition des revenus de 2020.

L'application du barème progressif, sans taux minimum, ne se justifie que par l'imposition des revenus mondiaux, comme pour les contribuables résidents. Elle ne saurait être admise sur les seuls revenus de source française (*cf. infra* s'agissant du taux moyen).

Lorsque l'impôt résultant de l'application du barème progressif aux seuls revenus de source française est supérieur à celui résultant de l'application du taux minimum, c'est le barème progressif qui est appliqué, incluant le quotient familial et le plafonnement de ses effets²⁷.

Exemple 2

Soit un couple de contribuables non-résidents ayant deux enfants à charge (trois parts).

Les revenus dont le couple dispose au titre de l'année 2020 s'établissent comme suit :

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

- 100 000 € de salaires de source étrangère.

La somme des revenus de sources française et étrangère s'élève à 107 500 €.

En appliquant le barème progressif aux seuls revenus de source française du foyer, l'impôt français dû serait de 0 € (7 500 € soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu).

Après application du taux minimum de 20 %, l'impôt réellement dû sur les seuls revenus de source française s'élève à : $7\,500 \times 20\% = 1\,500$ €.

²⁷ Le taux minimum n'est donc en aucun cas un taux maximum : il ne conduit jamais à minorer le montant d'impôt dû par les contribuables les plus aisés.

Exemple 3

Soit un couple marié, non-résident de France, sans enfant à charge, ayant disposé au titre de l'année 2020 de 175 000 € de bénéfices industriels et commerciaux et 100 000 € de revenus fonciers nets imposables de source française, ainsi que de 40 000 € de salaires de source étrangère.

Le montant résultant de l'application du taux minimum aux seuls revenus de source française est égal à **79 934 €** [(25 659 x 20%) + (249 341 x 30%)]. Le montant résultant de l'application du barème progressif à ces mêmes revenus est égal à **84 644 €** [[[275 000 / 2 – 73 369) x 41%] + [(73 369 – 25 659) x 30%] + [(25 659 – 10 064) x 11%]] x 2].

L'impôt résultant de l'application du barème progressif aux seuls revenus de source française étant supérieur à celui résultant de l'application du taux minimum, le barème progressif est applicable.

Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus

L'article 2 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 a créé une contribution, additionnelle à l'impôt sur le revenu, assise sur le revenu fiscal de référence (RFR) du foyer fiscal passible de l'impôt sur le revenu. Elle est codifiée à l'article 223 sexies du CGI.

Sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales destinées à éviter les doubles impositions, les contribuables non-résidents qui disposent de revenus de source française entrant dans la composition du RFR et supérieurs aux seuils d'imposition sont imposables à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR).

L'assiette s'entend des revenus retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente majorés, notamment, des revenus soumis aux retenues à la source prévues aux articles 182 A, 182 A bis et 182 A ter du CGI, à hauteur de la fraction donnant lieu à une retenue libératoire de l'impôt sur le revenu. En revanche, le RFR ne comprend pas les revenus de source étrangère qui sont exclus du champ d'application de l'impôt sur le revenu en application de l'article 4 A du CGI.

La CEHR est calculée en appliquant un taux de 3 % à la fraction de RFR supérieure à 250 000 € et inférieure ou égale à 500 000 € pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et supérieure à 500 000 € et inférieure ou égale à 1 000 000 € pour les contribuables soumis à imposition commune ; un taux de 4 % à la fraction de RFR supérieure à 500 000 € pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et supérieure à 1 000 000 € pour les contribuables soumis à imposition commune.

Option pour le dispositif dit du « taux moyen »

Les contribuables non-résidents peuvent néanmoins, s'ils le souhaitent, opter pour le dispositif dit du « taux moyen » lorsque le taux moyen d'imposition résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère est inférieur au taux minimum. Ce « taux moyen » est alors appliqué à leurs seuls revenus de source française.

L'option pour le « taux moyen » permet ainsi aux contribuables non-résidents titulaires de revenus mondiaux modestes ou moyens, ou ayant des charges de famille importantes, de ne pas être désavantagés par le mécanisme du taux minimum. Cette option nécessite la déclaration de l'intégralité de leurs revenus mondiaux.

Lorsque le contribuable a déposé sa déclaration dans les délais, accompagnée des renseignements nécessaires (nature et montant de chaque catégorie de revenus de source française et étrangère) permettant 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 au taux minimum, l'administration fiscale procède à la liquidation directe de l'impôt sur la base de ce taux moyen. Dans ce cas, le contribuable qui a son domicile fiscal dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat 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 peut, dans l'attente de pouvoir produire les pièces justificatives, annexer à sa déclaration de revenu une déclaration sur l'honneur certifiant de l'exactitude des informations fournies. Le contribuable n'a pas à présenter de réclamation²⁸. Dans le parcours de déclaration en ligne, le contribuable peut cocher la case *ad hoc* et donner les montants et nature de ses revenus mondiaux.

²⁸ Le contribuable doit cependant tenir les justificatifs à la disposition de l'administration et les produire en cas de demande de celle-ci. Cette tolérance, initialement doctrinale, est codifiée depuis 2016 au a de l'article 197 A du CGI.

Le taux moyen est déterminé par application du barème progressif de l'impôt sur le revenu français à l'ensemble des revenus mondiaux du contribuable non-résident. Par conséquent, les taux d'imposition effectivement supportés par le contribuable non-résident à l'étranger n'ont pas d'incidence sur la détermination du taux moyen.

Exemple 4

Soit un contribuable non-résident marié, deux enfants, percevant, en 2020, des bénéfices industriels et commerciaux de source française s'élevant à 30 000 € nets imposables et aucun revenu de source étrangère.

Le montant résultant de l'application du taux minimum aux seuls revenus de source française est égal à 6 431 € [(25 659 x 20 %) + (4 341 x 30 %)]. L'impôt français théoriquement dû sur l'ensemble des revenus mondiaux par application du barème progressif s'élèverait à 0 €, soit un taux moyen de 0%.

Ce taux étant inférieur au taux minimum, il trouve à s'appliquer pour l'imposition des revenus de source française du foyer. L'impôt effectivement dû est de 0 € (30 000 € x 0 %).

Le dispositif du taux moyen qui permet d'apprécier les facultés contributives réelles du contribuable lui permet de bénéficier du quotient familial et le rend, au cas d'espèce, non imposable.

Exemple 5

Soit un couple de contribuables non-résidents ayant deux enfants à charge (trois parts).

Les revenus dont le couple dispose au titre de l'année 2020 s'établissent comme suit :

- 7 500 € de revenus fonciers nets imposables de source française ;*
- 44 000 € de salaires nets imposables²⁹ de source étrangère.*

Soit un total de 51 500 €.

En appliquant le barème progressif aux seuls revenus de source française du foyer, l'impôt français dû serait de 0 € (7 500 € soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu).

²⁹ Après application de la déduction pour frais professionnels.

Avec l'application du taux minimum de 20 %, l'impôt dû sur les seuls revenus de source française s'élève à : $7\,500 \times 20\% = 1\,500 \text{ €}$.

*L'impôt français théoriquement dû sur l'ensemble des revenus mondiaux par application du barème progressif s'élèverait à **2 344 €**, soit un taux moyen de **4,55 %**³⁰.*

*Dès lors que ce taux moyen d'imposition est inférieur à 20 %, il trouve à s'appliquer pour l'imposition des revenus de source française du foyer. L'impôt effectivement dû en France est alors de **341 €** ($7\,500 \times 4,55\%$).*

L'option pour le taux moyen et la déclaration des revenus mondiaux permet d'adapter l'impôt sur le revenu aux capacités contributives réelles du foyer, en fonction de ses revenus mondiaux et de sa situation de famille.

Nombre de contribuables non-résidents optant pour le taux moyen³¹

Année des revenus perception ou de réalisation des revenus	2016	2017	2018
Nombre de foyers non-résidents	192 274	209 570	223 674
Nombre de foyers optant pour le taux moyen	10 036	11 445	17 396
Proportion de foyers non-résidents optant pour le taux moyen	5,2 %	5,5 %	7,8 %

La moyenne des revenus mondiaux déclarés par les contribuables non-résidents qui optent pour le taux moyen s'établit, au titre de l'imposition des revenus de l'année 2018, à 47 795 € ; la médiane s'établit à 31 447 €.

Il est à noter que le parcours de la déclaration des revenus en ligne sur impots.gouv.fr a été largement amélioré en 2020 pour la campagne de déclaration des revenus de l'année 2019 afin de permettre au contribuable de mieux mesurer l'intérêt d'opter pour le dispositif du taux moyen.

³⁰ L'impôt français théoriquement dû sur l'ensemble des revenus mondiaux par application du barème progressif s'élèverait à 2 344 € $[[[(51\,500 / 3) - 10\,064] \times 11\%] \times 3]$, soit un taux moyen de 4,55 % $[2\,344 / 51\,500]$.

³¹ Source : DGFIP, fichier Pote.

Dans ce contexte, 76 400 foyers déclarant en ligne ont opté pour le taux moyen en 2020 à la fin de la campagne déclarative. Il est rappelé que seuls les contribuables non-résidents qui ont un taux moyen inférieur au taux minimum ont intérêt à opter pour le taux moyen, ce qui implique qu'ils ne font pas partie des contribuables non-résidents les plus aisés.

Non déductibilité des charges et non application des réductions et crédits d'impôts

Les charges déductibles du revenu global, les réductions d'impôt (RI) et les crédits d'impôt (CI) sont, en principe³², réservés aux contribuables domiciliés en France.

Cette règle tient au fait que les personnes qui n'ont pas en France leur domicile fiscal ne sont imposables que sur leurs seuls revenus de source française, sous réserve des conventions internationales. La différence de traitement qui en résulte est donc justifiée par la différence objective de situation existant entre les personnes domiciliées fiscalement en France, tenues à une obligation fiscale illimitée, et les contribuables non-résidents, dont l'obligation fiscale est limitée.

Au même titre qu'il revient à l'État de résidence d'imposer les contribuables en prenant en compte les éléments de leur situation personnelle et familiale car il dispose d'une appréhension d'ensemble de celle-ci, il lui incombe d'accorder les avantages fiscaux qui en découlent. L'octroi de tels avantages résulte de la législation applicable dans l'État de résidence et non des stipulations des conventions fiscales (pour plus de précisions, cf. 3.1.3).

1.1.2. Des modes de recouvrement multiples qui préservent les droits du Trésor

L'absence ou le caractère temporaire de la présence en France du contribuable non-résident combinée au caractère généralement plus volatil de l'activité de ce dernier et des revenus qui en découlent nécessitent des mesures particulières de recouvrement de l'impôt et de contrôle des revenus de source française des contribuables non-résidents.

³² Par exception, les contribuables non-résidents ont pu bénéficier toutefois des réductions d'impôt prévues aux articles 199 *decies* E, 199 *decies* EA et 199 *decies* G du CGI au titre des investissements locatifs réalisés, entre le 1er janvier 1999 et le 31 décembre 2010, dans les résidences de tourisme classées situées dans les zones rurales ou dans les zones de revitalisation rurale dès lors que les revenus du logement sont imposables en France dans la catégorie des revenus fonciers. Le bénéfice de ces réductions d'impôts est subordonné à l'engagement du propriétaire du logement de louer le logement nu pendant au moins neuf ans à l'exploitant de la résidence de tourisme.

Ils ont également pu bénéficier du crédit d'impôt en faveur des bailleurs qui souscrivent une assurance contre les loyers impayés d'une location conventionnée, codifiée à l'article 200 *nonies* du CGI, jusqu'à l'abrogation de ce dispositif par l'article 32 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016.

Le recouvrement de l'impôt sur le revenu dû par les contribuables non-résidents soulève en effet des difficultés particulières liées aux changements d'adresse complexes à suivre, à l'absence de dépôt de déclaration des revenus, à l'impossibilité de mettre en œuvre des moyens de recouvrement forcé tels que la saisie administrative à tiers détenteur et à certaines carences de la procédure internationale d'assistance au recouvrement des créances des Etats.

Compte tenu de ces difficultés et afin de garantir les droits du Trésor tout en faisant bénéficier les contribuables de procédures simples de recouvrement, des retenues à la source spécifiques et adaptées aux différents revenus que les contribuables non-résidents sont susceptibles d'acquiescer ou de réaliser ont été mises en place³³.

Parmi les différentes retenues et prélèvements qui s'appliquent, seules les retenues à la source spécifiques sur les revenus d'activité et de remplacement de source française des contribuables non-résidents sont ici présentées³⁴.

Retenue à la source spécifique sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française des contribuables non-résidents

Les traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française des contribuables non-résidents sont soumis à la retenue à la source spécifique prévue à l'article 182 A du CGI.

Le montant de cette retenue à la source est déterminé par application, en fonction de la durée d'activité ou de la période correspondant au paiement, d'un barème progressif - journalier, hebdomadaire, mensuel, trimestriel ou annuel³⁵ - au montant net des traitements, salaires, pensions et rentes viagères versés, déterminés conformément aux règles applicables en matière d'impôt sur le revenu, à l'exclusion de celles qui prévoient la déduction des frais professionnels réels³⁶.

³³ A l'exception des revenus fonciers et des bénéfices des travailleurs indépendants, autres que ceux provenant de prestations de services, pour lesquels une retenue à la source n'est pas adaptée.

³⁴ Sous réserve des stipulations des conventions internationales, des retenues ou prélèvements à la source sont également effectués sur d'autres revenus :

- les revenus et profits du patrimoine mobilier : revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 119 *bis*, 2, CGI, art. 125 A et CGI, art. 125-0 A) et certaines plus-values de cessions de droits sociaux (CGI, art. 244 *bis* B) ;
- les plus-values immobilières (CGI, art. 244 *bis* A).

³⁵ Lorsque les traitements, salaires, pensions et rentes viagères sont payés par trimestre, au mois, à la semaine ou à la journée, les limites des tranches du tarif annuel sont divisées respectivement par 4, par 12, par 52 ou par 312.

³⁶ S'il est fait application de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels (et de l'abattement de 10 % prévu en matière de pensions), il n'est, en revanche, pas possible pour l'employeur de se placer sous le régime de déduction des frais réels. Il y a lieu de faire également abstraction des diverses limites qui ne peuvent s'apprécier qu'au niveau de la déclaration annuelle (plafond de la déduction forfaitaire de 10 %, minimum de déduction pour frais professionnels).

Chacune des limites des tranches du barème varie chaque année dans la même proportion que la limite la plus proche des tranches du barème de l'impôt sur le revenu applicable aux revenus de l'année précédente.

Limites annuelles de tranches de la retenue à la source
prévue à l'article 182 A du CGI

Taux applicables³⁷	2019	2020
0 % en-deçà de	14 839 €	14 988 €
12 % de	14 839 €	14 988 €
A	43 047 €	43 477 €
20 % au-delà de	43 047 €	43 477 €

Limites des tranches selon la période à laquelle se rapportent les paiements en 2020

Taux applicables⁽¹⁾	Année	Trimestre	Mois	Semaine	Jour ou fraction de jour
0 % en-deçà de	14 988 €	3 747 €	1 249 €	288 €	48 €
12 % de	14 988 €	3 747 €	1 249 €	288 €	48 €
A	43 477 €	10 869 €	3 623 €	836 €	139 €
20 % au-delà de	43 477 €	10 869 €	3 623 €	836 €	139 €

La retenue à la source est effectuée 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.

Elle n'est pas réalisée lorsque son montant n'excède pas 8 € par mois pour un même salarié, pensionné ou crédentier, ce qui équivaut à ne pas prélever de retenue pour tous les salaires ou retraites d'un montant inférieur à environ 1 300 € par mois³⁸.

³⁷ Les taux de 12 % et 20 % sont réduits respectivement à 8 % et 14,4 % pour les revenus trouvant leur source dans les départements d'outre-mer (DOM).

³⁸ Pour un seuil mensuel d'application de la retenue fixé à 1 249 € par mois pour 2020.

La retenue à la source est partiellement libératoire : la fraction des revenus soumise à la retenue à la source aux taux de 0 % ou 12 % est libérée de l'impôt sur le revenu et n'est pas prise en compte dans les revenus de source française imposables à l'impôt sur le revenu³⁹. Seule la fraction 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 avec application du taux minimum ou du taux résultant de l'application du barème si celui-ci est supérieur. La retenue à la source prélevée au taux de 20 % (ou 14,4 %) est imputable sur le montant de l'impôt ainsi déterminé (cf. exemple 7).

Ce mécanisme permet notamment d'assurer un recouvrement simplifié de l'impôt sur le revenu, en particulier lorsque le contribuable est soumis au taux minimum de 20 %.

Exemple 6

Soit un contribuable non-résident, célibataire, percevant en 2020 un salaire de source française d'un montant net de 50 000 €⁴⁰ (soit 4 166,67 € par mois) et d'autres revenus de source étrangère d'un montant net de 90 000 €.

- retenue à la source mensuelle opérée : 285 € (taux de 12 %) + 109 € (taux de 20 %)
- retenue à la source totale opérée : 3 420 € (taux de 12 %) + 1 308 € (taux de 20 %)
= 4 728 €.

Le contribuable est imposé au barème de l'impôt sur le revenu avec application du taux minimum de 20 %⁴¹, soit :

$(50\,000 - 43\,477) \times 20\% = 1\,305\text{ €}$ sur lesquels s'impute la retenue à la source à 20 % de même montant.

Ainsi, lorsque le contribuable non-résident est imposé au taux minimum, soit dans l'immense majorité des cas jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2018, le contribuable n'a aucun versement complémentaire à effectuer lors de la liquidation de son impôt sur le revenu.

³⁹ Cette fraction est en revanche prise en compte pour la détermination du revenu fiscal de référence (RFR), utilisé notamment pour l'application de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR), en application du c du 1° du IV de l'article 1417 du CGI.

⁴⁰ Exemples de revenus de 2020 - salaires nets après abattements de 10 % - taux de retenue de 12 % et de 20 % appliqués respectivement au-delà de 14 988 € et 43 477 € de salaire net - barème de l'impôt sur le revenu applicable aux revenus 2020.

⁴¹ Le taux moyen calculé sur l'ensemble de ses revenus mondiaux est de 30,96 % [43 347 / 140 000].

Le cas échéant, le contribuable peut opter pour l'application du taux moyen résultant de l'application du barème de l'impôt sur le revenu à l'ensemble de ses revenus de sources française et étrangère au montant imposable de ses revenus de source française et ce, sans renoncer au bénéfice de la fraction libératoire de la retenue à la source spécifique applicable à ses salaires, pensions ou rentes de source française. Dans ce cas, ce taux moyen est appliqué uniquement sur ses revenus de source française hors salaires, pensions et rentes soumis à la retenue libératoire.

En outre, le contribuable peut demander, par voie contentieuse⁴², le remboursement de l'excédent de retenue à la source réalisée lorsque la totalité de cette retenue excède le montant de l'impôt sur le revenu afférent au montant total de ses salaires, pensions et rentes de source française calculé avec application du taux moyen résultant de l'application du barème de l'impôt sur le revenu à l'ensemble des revenus de source française et étrangère⁴³. Ce mécanisme permet de garantir que le caractère partiellement libératoire de la retenue à la source ne conduit pas à pénaliser un contribuable non-résident.

Exemple 7⁴⁴

Soit un contribuable non-résident, marié avec deux enfants (trois parts), ayant pour seul revenu en 2020 un salaire de source française d'un montant net de 50 000 € (soit 4 166,67 € par mois).

- retenue à la source mensuelle opérée : 285 € (taux de 12 %) + 109 € (taux de 20 %)

- retenue à la source totale opérée : 3 420 € (taux de 12 %) + 1 308 € (taux de 20 %)

= 4 728 €.

Le contribuable est imposé au barème de l'impôt sur le revenu avec application du taux minimum de 20 % et 30 %, soit :

$(50\,000 - 43\,477) \times 20\% = 1\,305\text{ €}$ sur lesquels s'impute la retenue à la source à 20 % de même montant.

⁴² S'agissant des modalités pratiques, cf. 3.2.2.

⁴³ En pratique, la restitution de la retenue lorsque le contribuable opte pour le taux moyen et que la retenue à la source opérée est supérieure à l'impôt effectivement dû est systématiquement traitée par voie contentieuse, les services vérifiant la réalité de la perception de la retenue.

⁴⁴ Exemples de revenus de 2020 - salaires nets après abattements de 10 % - taux de retenue de 12 % et de 20 % appliqués respectivement au-delà de 14 988 € et 43 477 € de salaire net - barème de l'impôt sur le revenu applicable aux revenus 20120.

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

- *revenu imposable : 50 000 € ;*
- *impôt barème sans taux minimum de 20 % : 2 179 €, soit un taux moyen de 4,36 % (2 179 / 50 000) ;*
- *retenue à la source remboursable : 2 549 € (4 728 € - 2 179 €).*

L'impôt total acquitté par le foyer est égal à 2 179 € sous réserve que le contribuable effectue bien la réclamation nécessaire.

S'il demande uniquement le bénéfice du taux moyen (4,36 %) sur ses revenus de source française hors salaires soumis à la retenue libératoire, l'impôt calculé en appliquant ce taux aux revenus de source française imposables serait de 284 €, soit [(50 000 – 43 477) x 4,36 %]. Après imputation et restitution de l'excédent de retenue au taux de 20 %, sous réserve que le contribuable ait réalisé la réclamation nécessaire, l'impôt total qu'il acquitterait serait égal à 3 704 € (soit 3 420 € de retenue à la source au taux de 12 % et 284 € correspondant à l'impôt sur ses revenus imposables).

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, la situation du contribuable est régularisée, s'il y a lieu, par voie de rôle l'année suivante⁴⁵.

Revenus déclarés par les contribuables non-résidents au titre de 2018⁴⁶

Revenus	Nombre de foyers	Montant (M€)
Salaires perçus par les non-résidents	32 075	1 179,6
Pensions perçues par les non-résidents	31 620	701,6
Rentes viagères à titre onéreux perçues par les non-résidents	594	1,9

⁴⁵ En pratique, la régularisation concerne essentiellement les pensionnés qui perçoivent des retraites provenant de plusieurs caisses ainsi que les personnes qui perçoivent des revenus de nature différente mais relevant de la retenue à la source spécifique (par exemple, des salaires et une pension ou une rente viagère).

⁴⁶ *Source* : DGFIP, fichier Pote. Il s'agit des revenus déclarés par les contribuables non-résidents. Ils ne sont donc pas directement comparables aux montants des revenus nets fournis dans les autres tableaux de revenu.

Montant des retenues à la source déclaré par les contribuables non-résidents⁴⁷

	2016	2017	2018
Foyers soumis une retenue à la source	8 908	10 055	9 724
Montant des retenues à la sources déclaré (articles 182 A du CGI et suivants)	118,8 M€	120,8 M€	93,3 M€
Montant retenue à la source ZRS ⁴⁸	98,2 M€	116,2 M€	93,8 M€

Autres retenues à la source spécifiques : sportifs et artistes, prestations de services et gains d'actionnariat salarié

Retenue à la source spécifique applicable aux rémunérations versées en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France

Une retenue à la source spécifique prévue par l'article 182 A *bis* du CGI s'applique aux rémunérations versées, en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France, par un débiteur qui exerce une activité en France, à des personnes ou sociétés relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés qui n'ont pas en France d'installation professionnelle permanente.

La base de la retenue à la source est constituée par le montant brut des rémunérations versées, y compris les salaires, après déduction d'un abattement forfaitaire de 10 % au titre des frais professionnels.

Cette retenue à la source spécifique est liquidée au taux de 15 %. Elle est libératoire de l'impôt sur le revenu et restituable dans les mêmes conditions que la retenue applicable aux salaires de source française perçus par les contribuables non-résidents, soit une fraction libératoire à hauteur de 43 447 € pour l'imposition des revenus 2020.

Le taux de cette retenue est porté à 75 % lorsque les sommes versées en contrepartie de prestations artistiques, autres que les salaires, bénéficient à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif. Dans ce cas, la retenue est libératoire mais non restituable.

Retenue à la source spécifique applicable à certains revenus non salariaux et assimilés

Une retenue à la source spécifique s'applique à certains revenus non-salariaux et assimilés, en application de l'article 182 B du CGI, notamment :

⁴⁷ Source : DGFIP, fichier Pote.

⁴⁸ Montant total de la retenue à la source à 12 % et 20 % due par le contribuable et saisi par le service lors de la validation de la déclaration.

- aux sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France ;
- aux sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France ;
- aux sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 92 du CGI⁴⁹ ;
- aux produits définis à l'article 92 du CGI et perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, aux produits perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales, aux produits de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés.

L'application de la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI suppose que les sommes et produits concernés soient payés par un débiteur qui exerce une activité en France à des bénéficiaires qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente en France⁵⁰.

La base imposable est constituée par le montant brut des sommes payées.

Le taux de la retenue à la source applicable aux rémunérations payées aux sportifs n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente est fixé à 15 %. Le taux applicable aux autres sommes et produits visés à l'article 182 B du CGI correspond au taux normal de l'impôt sur les sociétés.

Le taux de la retenue à la source est porté à 75 % lorsque les sommes, autres que les salaires, sont payées à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif.

La retenue à la source n'est pas libératoire de l'impôt sur le revenu. Elle s'impute sur celui-ci et l'éventuel excédent de retenue à la source sur l'impôt sur le revenu net dû est restituable au contribuable⁵¹.

Retenue à la source spécifique applicable aux gains de source française provenant de dispositifs d'actionnariat salarié

⁴⁹ Il s'agit d'une manière générale des bénéfices des professions non commerciales, des revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux et des bénéfices des professions libérales.

⁵⁰ Le débiteur a généralement en France son domicile fiscal, son siège ou un établissement stable. L'exercice d'une activité en France n'implique cependant pas la présence en France de l'un au moins de ces éléments.

⁵¹ La décision du Conseil d'Etat du 17 février 2015 n°373230, *Fisichella* a écarté l'analyse selon laquelle la retenue à la source spécifique ne serait pas restituable : celle-ci étant assimilée par le Conseil d'Etat à un acompte d'impôt sur le revenu, l'éventuel excédent de retenue à la source sur l'impôt sur le revenu net dû doit être restitué.

Les gains et avantages salariaux de source française provenant de dispositifs d'actionnariat salarié sont soumis à une retenue à la source spécifique prévue à l'article 182 A *ter* du CGI qui est opérée par la personne qui verse les sommes issues de la cession de titres (employeur, établissement gestionnaire du compte titres).

Sont concernés les gains et avantages salariaux provenant de dispositifs légaux ou « innommés » d'actionnariat salarié, soit les options sur titres, les actions gratuites, les bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE), d'une part, et les titres attribués à des conditions préférentielles en dehors de tout dispositif légal d'actionnariat salarié, d'autre part.

Lorsque ces avantages ou gains de source française proviennent d'options sur titres et d'actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012, les taux de la retenue à la source correspondent aux taux proportionnels prévus par les régimes applicables à ces gains⁵², sauf option pour le régime d'imposition des traitements et salaires.

Pour les options sur titres et les actions gratuites attribuées à compter du 28 septembre 2012, les taux de la retenue à la source correspondent à ceux applicables aux salaires de source française perçus par les contribuables non-résidents.

Toutefois, lorsque le bénéficiaire est domicilié dans un État non coopératif, un taux spécifique fixé à 75 % s'applique pour les avantages et gains imposables à compter du 1^{er} janvier 2013.

S'agissant enfin des gains de source française provenant de dispositifs innommés et de plans non qualifiés d'actionnariat salarié, les taux et les modalités de calcul de la retenue à la source sont ceux applicables aux salaires de source française versés à des contribuables non-résidents.

1.1.3. Des modalités d'imposition en droit interne qui se combinent avec les stipulations des conventions internationales

Principes d'articulation du droit conventionnel et du droit interne concernant les revenus de source française des contribuables non-résidents

En vertu du principe de subsidiarité des conventions fiscales, il convient, d'abord, d'établir l'imposition en vertu de la loi fiscale nationale et, ensuite, d'examiner si une convention fiscale fait obstacle à son application.

⁵² Prévus respectivement aux I de l'article 163 *bis* C, au 6 *bis* de l'article 200 A et au I de l'article 163 *bis* G du CGI.

Les personnes physiques domiciliées hors de France sont soumises à une obligation fiscale limitée. Elles sont ainsi imposables à l'IR sur leurs revenus de source française au sens du droit interne sous réserve des conventions fiscales internationales, lesquelles ont pour objet d'éviter l'imposition par deux États d'un même revenu bénéficiant à une même personne.

Pour ce faire, l'article « catégoriel » de la convention, applicable selon la nature du revenu concerné, attribue dans un premier temps un droit d'imposition à l'État de la source du revenu ou à l'État de résidence de son bénéficiaire. Ce droit peut être exclusif ou, à défaut, partagé. Dans un second temps, l'article relatif à l'élimination des doubles impositions permet d'indiquer quel Etat doit effacer ces dernières et selon quelle méthode. En général, cette obligation incombe à l'Etat de résidence.

Les conventions fiscales fixent généralement des plafonds d'imposition à la source de certains revenus, notamment les revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances), ce qui a pour effet de limiter les retenues à la source prélevées en France sur certains revenus des non-résidents. Elles prévoient enfin le plus souvent pour les contribuables résidents une prise en compte des revenus dont l'imposition n'est pas attribuée à la France pour les besoins du calcul du taux effectif de l'impôt sur le revenu.

Attribution par les conventions fiscales du droit d'imposer les revenus de source française des contribuables non-résidents

Chaque convention fiscale conclue par la France est spécifique. Même si les traités signés par la France suivent en général les principes précisés par les modèles de convention fiscale de l'OCDE sur le revenu et la fortune, il convient d'examiner systématiquement les règles prévues par la convention fiscale applicable au regard de l'Etat de résidence du contribuable pour l'imposition du revenu concerné.

1.2. Les modalités d'imposition des salaires et pensions assurent aux non-résidents, au prix de règles de gestion spécifiques, un niveau d'imposition favorable à l'attractivité du territoire français

1.2.1. En raison de son caractère partiellement libératoire, la retenue à la source prévue par l'article 182 A du CGI conduit à un niveau d'imposition favorable pour les contribuables non-résidents titulaires de traitements, salaires ou pensions

Les taux modérés du barème de retenue à la source spécifique prévue par l'article 182 A du CGI combinés à son caractère partiellement libératoire conduisent à une imposition favorable des revenus salariés et assimilés de source française des non-résidents, quand bien même cette retenue à la source ne prend pas en compte les charges de famille. Elle aboutit ainsi dans la plupart des cas à une imposition plus faible que celle qui serait acquittée par un contribuable résident en application du barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Cette imposition est également souvent considérée comme favorable et donc attractive par comparaison avec les niveaux d'imposition observés dans les autres États (en Belgique par exemple).

Exemple 8

Soit un couple de contribuables non-résidents sans enfant (deux parts) percevant en 2020 un salaire annuel net imposable de source française de 40 000 € chacun, soit un revenu net imposable du foyer de 80 000 €. La retenue à la source spécifique qui leur est applicable est intégralement libératoire de l'impôt sur le revenu (salaire annuel inférieur à la limite de la fraction libératoire de 43 477 €).

Montant d'impôt dû : $(40\,000 - 14\,988) \times 12\% \times 2 = 6\,003\text{ €}$.

*En revanche, un couple de contribuables résidents sans enfant, percevant le même montant de salaire annuel net imposable en 2019, devra s'acquitter d'un impôt sur le revenu de **12 036 €** en 2020.*

*Si le couple a deux enfants, le montant d'impôt dû s'il est non-résident reste fixé à 6 003 € alors que, s'il était résident, il devrait s'acquitter d'un impôt de **8 902 €**.*

Enfin, si le couple a des charges de famille telles que l'application de la retenue à la source libératoire se révèle défavorable, il peut demander l'application du taux moyen et la restitution du trop-perçu de retenue à la source (cf. 2.2.1, exemple 12).

Pour la fraction des traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française excédant 43 447 € pour les revenus en 2020, l'impôt sur le revenu est établi en leur appliquant le taux minimum⁵³ ou, si le contribuable déclare l'intégralité de ses revenus mondiaux, le taux moyen.

Exemple 9

Soit un couple marié de non-résidents sans personne à charge (deux parts).

Chacun des conjoints perçoit en 2020 un salaire annuel net imposable de source française de 60 000 €, le couple percevant en outre des revenus de source étrangère de 150 000 €. Ces salaires sont soumis à une retenue à la source totale de 13 444 € $[(60\,000 - 43\,477) \times 20\% + (43\,477 - 14\,988) \times 12\%] \times 2$. Cette retenue est partiellement libératoire de l'impôt sur le revenu à hauteur de 43 477 €, et cette fraction libératoire s'applique à chacun des conjoints.

Seule la fraction excédentaire est imposée au barème progressif, avec les autres revenus de source française, avec application du taux minimum, soit un montant d'impôt de 6 609 € $[(60\,000 - 43\,477) \times 2] \times 20\%$. La retenue prélevée au taux de 20 % est imputable sur le montant de l'impôt ainsi déterminé. Le foyer n'a pas de solde à acquitter.

L'impôt total acquitté par le foyer correspond à la retenue à la source supportée, soit 13 444 €.

*L'impôt français théoriquement dû sur l'ensemble des revenus mondiaux par application du barème progressif s'élèverait à 82 594 € $[[[(270\,000 / 2) - 73\,369]] \times 41\%] + [(73\,369 - 25\,659) \times 30\%] + [(25\,659 - 10\,064) \times 11\%] \times 2$, soit un taux moyen de **30,59 %** (82 594 / 270 000).*

Le contribuable n'a pas intérêt à demander l'application du taux moyen.

⁵³ Ou celui résultant de l'application du barème progressif aux revenus non soumis à la retenue à la source libératoire, s'il est plus élevé.

1.2.2. Dans certains cas, les modalités d'imposition et de gestion peuvent se révéler complexes pour les débiteurs de revenus, l'administration fiscale et les contribuables

Pour les contribuables

La complexité de l'imposition des revenus de source française des contribuables non-résidents et de son recouvrement tient notamment au fait qu'ils s'effectuent en plusieurs étapes au cours de deux années avec des modalités déclaratives spécifiques.

La première étape est celle de la retenue à la source spécifique prévue à l'article 182 A du CGI, effectuée sur les salaires et pensions de source française à l'occasion de leur versement. À ce stade, le contribuable n'a pas d'intervention particulière à faire, la retenue étant appliquée par le débiteur du revenu sur la base d'un barème progressif fixe (*cf. supra 1.1.2*).

La deuxième étape consiste à déclarer les revenus pour déterminer l'imposition en tenant compte :

- de tous les revenus de source française, y compris ceux qui n'ont pas été soumis à une retenue à la source (revenus fonciers de source française ou commerce situé en France, par exemple) ;
- de l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu ainsi que du taux minimum à l'ensemble des revenus de source française hormis la part des salaires et pensions qui ont été soumis à la retenue à la source spécifique prévue à l'article 182 A du CGI aux taux de 0 % et 12 % (fraction libératoire) ;
- de la régularisation et imputation des retenues à la source acquittées ;
- de la possibilité de demander l'application du taux moyen en déclarant ses revenus mondiaux et, le cas échéant, le remboursement de l'excédent de retenue à la source.

Outre la déclaration 2042, commune à l'ensemble des contribuables, les contribuables non-résidents doivent souscrire une déclaration 2041-E lorsque tout ou partie des revenus qu'ils ont perçus ont été soumis à la retenue à la source spécifique prévue à l'article 182 A du CGI, y compris l'année du départ à l'étranger ou l'année du retour. Cette déclaration permet d'indiquer les montants retenus à la source, le nom des débiteurs ainsi que la durée et la nature de l'activité ou de la période de travail. Des erreurs sont commises par les contribuables dans le remplissage de cette déclaration.

Par ailleurs, les erreurs faites par les débiteurs de revenus dans les déclarations fiscales et sociales qu'ils doivent souscrire (*cf. infra*) peuvent conduire à fausser les déclarations pré-remplies des contribuables⁵⁴.

Une fois leur déclaration effectuée et leur imposition établie, les contribuables non-résidents ne comprennent souvent pas comment leur taux d'imposition est calculé, notamment le mécanisme du taux minimum. Ils interrogent ainsi régulièrement les services fiscaux sur le calcul de leur impôt. Celui-ci leur paraît généralement élevé alors que les contribuables ont un taux réel d'imposition inférieur en raison de l'application de la retenue à la source spécifique prévue à l'article 182 A du CGI, partiellement libératoire. Cette incompréhension est renforcée par le fait qu'il n'existe pas de simulateur de calcul de l'impôt sur le revenu des contribuables non-résidents. A compter de l'imposition des revenus 2019, un calcul automatique de l'impôt à l'issue de la déclaration en ligne est mis en place pour les contribuables qui ont opté pour le taux moyen d'imposition.

S'il le souhaite, le contribuable peut en outre demander expressément l'application du mécanisme du taux moyen et déclarer à cette fin ses revenus mondiaux, lors de sa déclaration initiale (déclaration simple avec mise à disposition des documents en cas de contrôle de l'administration fiscale) ou par voie de réclamation (déclaration avec vérification des documents fournis).

Au titre de l'imposition des revenus 2018, 280 contribuables non-résidents ont opté pour le taux moyen par voie contentieuse, sur un total de 17 396 contribuables non-résidents ayant exercé cette option, soit 1,6 %.

La voie contentieuse donne lieu, le cas échéant, à un remboursement ultérieur pour les contribuables trop prélevés.

En pratique, le contribuable doit tenir à la disposition de l'administration tout document probant de nature à établir le montant de ses revenus de source étrangère notamment lorsque les obligations déclaratives de l'Etat de résidence ne permettent pas de produire de tels documents.

⁵⁴ Ainsi, en 2017, les salaires et pensions des contribuables non-résidents n'ont pas été correctement pré-imprimés en raison de la mauvaise qualité des données collectées auprès des tiers collecteurs, ce qui a contraint ces contribuables à rectifier leur déclaration.

Enfin, le contribuable peut, le cas échéant, demander par voie contentieuse la restitution du trop-perçu de retenue à la source, cette restitution n'étant pas automatisée (*cf. infra*). Les délais de remboursement, de six mois en moyenne, sont jugés trop longs par les contribuables.

S'agissant des contribuables non-résidents Schumacker, ils doivent effectuer, chaque année, une réclamation *ex post*, étant rappelé que la qualité de contribuables non-résident Schumacker ne peut être confirmée qu'à l'issue de l'année considérée après vérification des conditions à remplir.

Pour les débiteurs de revenus

L'organisme (entreprise, caisse de retraite...) qui verse un revenu dans le champ de la retenue à la source spécifique prévue par l'article 182 A du CGI (traitement, salaire, pension...) à une personne indiquant habiter à l'étranger doit en premier lieu déterminer s'il s'agit d'un contribuable non-résident afin de savoir si ce revenu est imposable en France et s'il doit appliquer la retenue à la source spécifique prévue à l'article 182 A du CGI ou, s'il s'agit de revenus dans le champ du prélèvement à la source (PAS) versés à un contribuable domicilié en France, celle prévue à l'article 204 A du même code. En cas d'erreur, le débiteur applique la retenue à la source du PAS en lieu et place de celle de l'article 182 A du CGI, ou inversement⁵⁵. Le débiteur doit à cet égard être vigilant afin de s'adapter à une éventuelle évolution de la domiciliation fiscale du salarié, retraité ou rentier en fonction des informations que ce dernier lui communique (départ ou retour d'expatriation par exemple). Des erreurs sont observées avec des débiteurs qui appliquent la retenue à la source du PAS en lieu et place de la retenue à la source de l'article 182 A du CGI, et inversement.

Par ailleurs, le débiteur qui verse un revenu dans le champ de la retenue à la source spécifique prévue par l'article 182 A du CGI à un contribuable non-résident doit mettre en œuvre une procédure spécifique, différente de celle utilisée pour le PAS, pour déclarer et reverser les sommes prélevées à l'administration fiscale : il doit souscrire tous les trimestres une déclaration papier n° 2494 qu'il adresse au service des impôts des entreprises (SIE) dont il dépend, et sur laquelle il déclare les revenus versés, la

⁵⁵ Si le contribuable non-résident n'a perçu ou réalisé au cours des années précédentes aucun revenu dans le champ du PAS, le débiteur appliquera alors la grille de taux par défaut. Dans le cas contraire, le débiteur se verra communiquer par la DGFIP le taux personnalisé du contribuable. Dans ce cas, certains débiteurs peuvent se croire dans l'obligation d'appliquer ce taux transmis par l'administration alors même qu'ils n'ont pas fait la nécessaire analyse de la situation du contribuable. D'autre, enfin, appliquent parfois aux mêmes revenus à la fois la retenue à la source du PAS et celle prévue par l'article 182 A du CGI.

période concernée et les sommes prélevées au titre de la retenue à la source spécifique pendant le trimestre. Ces sommes sont ensuite reversées à l'administration fiscale.

Dans le cas où il verse des revenus à la fois à des contribuables résidents et à des non-résidents, le débiteur doit donc gérer deux systèmes de retenue à la source différents, ce qui peut être source d'erreurs.

Pour l'administration fiscale

Alors qu'environ 68 % des contribuables non-résidents ont déclaré leurs revenus en ligne en 2019 (soit environ 174 000 déclarants), 40 % de ces déclarations (soit environ 70 000 déclarations) ont dû être retraitées manuellement⁵⁶. Ces retraitements peuvent résulter notamment du mauvais remplissage des déclarations 2041-E, en particulier en cas de pluralité de verseurs de revenus, qui ne sont pas intégrés automatiquement dans le système d'information.

L'inadéquation des applications informatiques avec les règles spécifiques aux contribuables non-résidents, à laquelle s'ajoutent les erreurs commises par les contribuables, rend complexe la bonne intégration des éléments déclarés dans les chaînes informatiques et nécessite l'intervention manuelle du service. Depuis plusieurs années, la DGFIP a toutefois fait évoluer le parcours en ligne des contribuables non-résidents afin de le rendre plus lisible, notamment en mettant en exergue la possibilité d'opter pour le taux moyen⁵⁷ et de présenter au contribuable le montant de son impôt à la fin de sa déclaration en ligne. Les premiers résultats de ces évolutions sont positifs, puisque, en fin de campagne de déclaration des revenus 2019, 76 400 foyers déclarant en ligne ont opté pour le taux moyen, soit une multiplication par 6 par rapport à l'an dernier. Cependant, ces évolutions n'ont pas encore permis de diminuer le flux des demandes auprès de la DINR, qui portent pour l'essentiel sur d'autres sujets : formulaires déclaratifs nécessaires, calcul de l'impôt, articulation de la retenue spécifique et du PAS.

Par ailleurs, lorsqu'il sollicite, par voie contentieuse, l'application du taux moyen, le contribuable non-résident doit déclarer ses revenus mondiaux et fournir les documents justificatifs, parfois difficiles à rassembler et nécessitant un traitement plus long par les services fiscaux.

⁵⁶ À titre de comparaison, environ 5 % des déclarations des contribuables domiciliés en France font l'objet d'un retraitement manuel.

⁵⁷ Afin que le contribuable non-résident puisse se voir appliquer le taux le plus favorable entre le taux moyen et le taux minimum.

L'option pour le taux moyen, qui implique la déclaration des revenus mondiaux, est encore mal appréhendée par les contribuables non-résidents qui peuvent penser à tort que seuls ceux qui disposent par ailleurs de revenus de source étrangère sont concernés ou qu'elle conduit à calculer le montant d'impôt dû (et non le seul taux) sur la base de l'ensemble des revenus mondiaux, ce qui conduit à solliciter davantage les services fiscaux.

De plus, les services fiscaux instruisent les demandes de restitution de l'excédent de retenue à la source spécifique en cas d'application du taux moyen. Ils doivent en premier lieu déterminer si le taux moyen est plus favorable, puis, le cas échéant, calculer le montant de retenue à la source à restituer. Cette restitution implique, pour des raisons de responsabilité comptable, de vérifier au préalable la réalité du versement de la retenue à la source en prenant l'attache du SIE qui a encaissé les sommes en cause provenant du débiteur du revenu, ainsi que la conformité des informations déclarées par le contribuable avec celles déclarées par le débiteur. Ce contrôle est important pour ne pas rembourser à tort un contribuable mais alourdit la charge des services d'assiette de la DINR et allonge les délais d'instruction.

Par ailleurs, en cas d'erreur ou si la retenue à la source spécifique n'était pas applicable, une réclamation peut être déposée par le débiteur ou le bénéficiaire du revenu auprès du pôle de restitution des retenues à la source de la DINR.

Dans tous les cas, l'exécution comptable d'une décision portant sur l'excédent de RAS⁵⁸ est effectuée par le SIE ayant encaissé les sommes, retardant d'autant le remboursement effectif des sommes aux contribuables non-résidents qui ne comprennent pas le délai de six mois en moyenne qui leur est imposé. À titre de comparaison, les restitutions accordées dans le cadre du PAS sont en principe effectuées dans le mois qui suit la décision (en quelques jours en général).

Enfin, le taux net de recouvrement pour les contribuables non-résidents reste inférieur à celui des contribuables résidents.

⁵⁸ Y compris les restitutions totales de retenue à la source spécifique pour les contribuables non-résidents Schumacker.

Evolution du taux net de recouvrement des impôts des particuliers⁵⁹

	2017	2018	2019
Contribuables non-résidents ⁶⁰	97,72 %	98,26 %	98,28 %
Contribuables résidents	99,14%	99,11 %	99,13 %

1.2.3. Une retenue à la source spécifique adaptée aux revenus des contribuables non-résidents et compatible avec le PAS

La question de l'intégration des revenus de source française des contribuables non-résidents soumis à des retenues spécifiques dans le champ d'application du PAS s'est posée lors de la conception de cette réforme.

L'application du PAS aux revenus salariaux et assimilés de source française des contribuables non-résidents aurait permis de supprimer les retenues à la source spécifiques prévues aux articles 182 A et 182 A *ter* du CGI, ainsi que, en ce qui concerne les seules dispositions relatives aux salaires, celles prévues aux articles 182 A *bis* et 182 B du CGI⁶¹ et, par conséquent, de mieux prendre en compte la situation et les charges de famille des non-résidents *ab initio*⁶².

Néanmoins, le constat a été fait que, d'une année sur l'autre, le montant des salaires de source française des contribuables non-résidents évolue davantage que celui des résidents français⁶³. Si le montant des salaires de source française des frontaliers varie sensiblement dans la même proportion que celui des contribuables résidents, il en est autrement de celui des salaires des contribuables non-résidents qui exercent des

⁵⁹ Source : DGFIP, indicateur GF 35. Ce taux exclut le CSP et le CFE et n'intègre pas le recouvrement de la taxe d'habitation et des taxes foncières.

⁶⁰ Pour les contribuables non-résidents, ce taux n'intègre pas le recouvrement de la taxe d'habitation et des taxes foncières.

⁶¹ Dans le rapport particulier sur les comparaisons internationales en matières de prélèvements à la source (CPO, février 2012), il est précisé que sur 12 pays étudiés, 8 appliquent des modalités de calcul et de mode recouvrement de droit commun à l'imposition des revenus salariaux des non-résidents.

⁶² Les retenues à la source spécifiques actuellement en vigueur ne prennent pas en compte la situation familiale et personnelle des contribuables non-résidents.

⁶³ L'étude des variations de traitements et salaires déclarés entre l'IR 2009 et l'IR 2013 démontre une évolution de 4 à 7 points par année pour les contribuables non-résidents (source : DRESG) alors qu'elle est de l'ordre de 2 à 3 points pour l'ensemble des contribuables (source : impôts.gouv.fr).

missions temporaires en France. C'est d'ailleurs pour cette raison que la retenue à la source spécifique prévue à l'article 182 A du CGI prévoit l'application d'un barème journalier, hebdomadaire ou mensuel en sus du barème annuel pour tenir compte de la période d'emploi ou de paiement.

Par suite, l'amplitude des régularisations lors de l'année suivante aurait été plus importante pour les contribuables non-résidents que pour les contribuables résidents, ce qui aurait été susceptible d'aggraver les difficultés de recouvrement à l'étranger de l'impôt sur le revenu dû en France par les contribuables non-résidents⁶⁴.

Plus encore, les retenues à la source spécifiques applicables actuellement aux revenus salariaux et assimilés de source française des contribuables non-résidents sont favorables à ces derniers, dans la mesure où elles aboutissent généralement à une imposition plus faible que celle qui s'appliquerait aux contribuables résidents :

- le barème prévu à l'article 182 A du CGI, qui s'applique aux revenus salariaux et assimilés de source française des non-résidents, présente en effet, pour chaque tranche, des taux d'imposition modérés (0 %, 12 % et 20 %). Il en est de même s'agissant du taux applicable aux salaires des artistes et des sportifs (15 %) ;
- le caractère partiellement libératoire des retenues à la source prévues aux articles 182 A à 182 A *ter* du CGI conduit à une imposition favorable des revenus salariés et assimilés de source française des contribuables non-résidents.

La remise en cause des retenues à la source partiellement libératoires susmentionnées aurait conduit à une modification des règles de calcul de l'impôt, à rebours de l'objectif, indispensable à sa réussite, de neutralité fiscale de la réforme du PAS, et aurait été susceptible de nuire à l'attractivité de la France.

En conséquence, les revenus salariaux et assimilés de source française des contribuables non-résidents faisant d'ores et déjà l'objet d'une anticipation contemporaine de l'impôt dû *in fine* au titre d'une année par le versement d'une retenue à la source spécifique lors de cette même année, aucune évolution particulière n'a été jugée nécessaire lors de l'instauration du PAS. L'existence d'un système de retenue à la source spécifique en parallèle de celui du PAS implique pour les débiteurs tiers collecteurs (employeurs et

⁶⁴ Dans son référé relatif à la gestion des impôts dus en France par les non-résidents (n° 71907 du 23 février 2013), la Cour des comptes souligne que le taux de recouvrement à l'échéance des impôts des particuliers par la DINR atteint 91 %, contre une moyenne de 98 % pour l'ensemble de la DGFIP. Rappelons que les obstacles au recouvrement de l'impôt en N+1 sont multiples : changements d'adresse, absence de dépôt de la déclaration des revenus, impossibilité de mise en œuvre de moyens tels que l'avis à tiers détenteur, carences de la procédure internationale d'assistance au recouvrement des créances des Etats *etc.*

caisses de retraite) de continuer à bien distinguer, comme avant la réforme du PAS, entre les versements qu'ils effectuent en fonction de la résidence fiscale des personnes concernées, ce qui implique une gestion rigoureuse, notamment en cas de changement de résidence fiscale à la suite d'une expatriation qui, à défaut, peut être source d'erreur⁶⁵.

⁶⁵ Certains collecteurs appliquent ainsi le taux de PAS à des contribuables non-résidents. Beaucoup de ces collecteurs renvoient ensuite les contribuables vers la DINR, en refusant de régulariser les situations des contribuables, ou du moins en conditionnant cette régularisation à la production d'attestation de non-résidence fiscale de la part de la DGFIP. Ce phénomène persiste en raison de la rotation de la population des contribuables non-résidents chaque année et des collecteurs correspondants.

2. LES MESURES ADOPTEES DANS LES DERNIERES LOIS DE FINANCES RAPPROCHENT LE REGIME D'IMPOSITION DES CONTRIBUABLES NON-RESIDENTS DE CELUI DES CONTRIBUABLES RESIDENTS AU PRIX D'UNE AUGMENTATION DU NIVEAU D'IMPOSITION D'UN GRAND NOMBRE D'ENTRE EUX ET EN CONTREPARTIE DE CERTAINES MESURES FAVORABLES

En septembre 2018, Mme Anne Genetet, députée de la 11^{ème} circonscription des Français établis hors de France, a remis au Premier ministre un rapport sur la mobilité internationale des Français. Ce rapport souligne, dans ses pages 65 à 83, la complexité du régime d'imposition des contribuables non-résidents et les difficultés rencontrées par ces contribuables dans leur relation à l'administration fiscale. Il propose plusieurs pistes d'évolution de la fiscalité.

À la suite de la présentation de ce rapport, le Gouvernement a proposé, par amendement en première lecture du projet de loi de finances pour 2019 à l'Assemblée Nationale, différentes mesures visant à rapprocher le régime d'imposition à l'impôt sur le revenu des revenus de source française des contribuables non-résidents de celui des contribuables résidents.

Le rapport sur la mobilité internationale des Français ainsi que les travaux législatifs menés dans le cadre du projet de loi de finances pour 2019 ont d'abord été l'occasion d'examiner et d'écarter plusieurs pistes de réformes (2.1).

Ils ont ensuite conduit à l'adoption de mesures en loi de finances pour 2019 qui prévoient notamment d'augmenter le taux minimum en contrepartie de mesures favorables (2.2).

Par ailleurs, la même loi de finances pour 2019, complétée par la loi de finances pour 2020, a prévu la suppression de la retenue à la source spécifique prévue à l'article 182 A du CGI et l'intégration des revenus qui y étaient soumis dans le champ du PAS (2.3).

L'impact principal de la réforme pour les contribuables non-résidents résulte de la suppression du caractère libératoire de la retenue à la source spécifique sur leurs salaires et pensions (2.4).

2.1. Pistes de réforme écartées

2.1.1. La généralisation de la déclaration des revenus mondiaux pour l'application du taux moyen

Une première proposition de réforme⁶⁶ consistait à généraliser le dispositif du taux moyen, les contribuables non-résidents étant obligés de déclarer leurs revenus mondiaux. À défaut, ils auraient été imposés sur leurs revenus de source française à un taux majoré. Une telle mesure soulevait plusieurs difficultés :

- en premier lieu, elle aurait créé une obligation déclarative illimitée, étendue à l'ensemble des revenus mondiaux, très intrusive et source d'une grande complexité pour les contribuables non-résidents, qui ne sont aujourd'hui obligés de déclarer que leurs revenus de source française, comme pour l'administration fiscale, qui aurait dû faire face à une augmentation considérable du nombre de déclarations des revenus mondiaux à traiter, ce qui aurait nécessité de pouvoir vérifier l'exhaustivité et l'exactitude des revenus étrangers déclarés par les contribuables non-résidents, et donc des moyens, notamment techniques, allant au-delà de l'échange automatique de renseignements actuel⁶⁷.

Elle aurait pénalisé particulièrement les contribuables non-résidents disposant de revenus salariaux de source française modestes ou moyens. Ces derniers sont en effet dispensés de toute déclaration⁶⁸ lorsqu'ils n'ont pas d'autres revenus de source française et lorsque leur rémunération imposable ne dépasse pas le seuil de la fraction libératoire de la retenue à la source et qu'ils ne perçoivent pas d'autres revenus passibles de la retenue à la source impliquant une régularisation par voie de rôle⁶⁹ ;

- en second lieu, une telle mesure aurait nuit à l'attractivité de la France en augmentant fortement l'imposition des non-résidents. En effet, les contribuables non-résidents, qui sont imposés suivant le barème progressif prévu à l'article 197 du CGI avec application d'un taux minimum, acquittent un impôt qui est fonction de leurs revenus de source française. Ils peuvent demander le bénéfice du taux moyen lorsque son application est favorable, c'est-à-dire lorsque le taux de l'impôt français sur l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère est inférieur à ce taux minimum. Dès lors, la généralisation du taux moyen aurait conduit, en pratique, à appliquer le taux moyen y

⁶⁶ Cf. option 2 étudiée pages 71 et 72 du rapport sur la mobilité internationale des Français et amendement n° 387 en deuxième lecture du projet de loi de finances pour 2019 à l'Assemblée nationale.

⁶⁷ À cet égard, elle aurait augmenté le risque de fraude ou de sous-déclaration.

⁶⁸ Conformément au § 190 du BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10.

⁶⁹ Par exemple, les travailleurs saisonniers qui viennent temporairement en France.

compris lorsque la prise en compte des revenus de source étrangère conduit à un taux supérieur au taux minimum. Elle aurait pénalisé en particulier les contribuables non-résidents qui disposent de revenus de source étrangère comparativement importants au regard de leurs revenus de source française.

Exemple 10

Soit un contribuable non-résident, célibataire sans personne à charge, ayant perçu, en 2020, 28 000 € de revenus nets imposables dans son pays de résidence ainsi qu'un salaire net imposable de 7 000 € au titre de deux mois de travail en France⁷⁰.

En appliquant le barème mensuel de la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI, ce contribuable sera soumis à une retenue à la source de 540 € $[(7\ 000 - (1\ 249 \times 2)) \times 12\ %]$.

*Cette dernière étant libératoire de l'impôt sur le revenu, le contribuable aura au final acquitté **540 €** au titre de son impôt sur le revenu et sera dispensé du dépôt de sa déclaration de revenus.*

*En cas de généralisation du taux moyen, son taux moyen d'imposition, calculé sur l'ensemble de ses revenus mondiaux, serait de 12,91 % (4 518 / 35 000). Appliqué à ses revenus de source française, l'impôt acquitté par le contribuable serait de **904 €**, soit une augmentation d'impôt de + 67 %, et il serait tenu de déclarer l'ensemble de ses revenus mondiaux.*

2.1.2. L'application du barème sur les seuls revenus de source française

Une deuxième proposition de réforme⁷¹ consistait en l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu aux seuls revenus de source française, les dispositifs du taux minimum et du taux moyen étant corrélativement supprimés. Une telle proposition aurait présenté les difficultés dirimantes suivantes :

- en premier lieu, la suppression du taux minimum aurait limité fortement la progressivité de l'impôt applicable aux revenus de source française des contribuables non-résidents. En effet, les contribuables non-résidents sont imposés au barème progressif sans qu'il soit tenu compte de leurs revenus de source étrangère, à la

⁷⁰ Par simplification, il est supposé que ce contribuable ne respecte pas les conditions d'application du régime des missions temporaires prévues par la convention fiscale.

⁷¹ Cf. option 3 étudiée pages 72 et 73 du rapport sur la mobilité internationale des français et amendements n° I-1641-1651-1653 en première lecture du projet de loi de finances pour 2019 à l'Assemblée nationale.

différence des contribuables résidents de France qui sont imposés suivant un barème progressif sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux. Dès lors, l'absence d'un taux d'imposition minimum conduirait à accorder un avantage disproportionné aux contribuables non-résidents. Un tel avantage serait contraire au principe constitutionnel d'égalité et paraît difficilement justifiable par la seule différence de situation entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents.

Exemple 11

Soit un couple marié, sans personne à charge, domicilié fiscalement à l'étranger disposant, en 2020, de 110 000 € de revenus de source étrangère et de 10 000 € de revenus fonciers de source française.

*Ils acquittent aujourd'hui l'impôt sur le revenu français, avec application du taux minimum de 20 % sur leurs revenus de source française, soit **2 000 €** d'impôt (10 000 x 20 %).*

En l'absence de taux minimum, l'imposition au barème progressif des seuls revenus fonciers conduirait à une imposition à 0 % de ce foyer qui acquitterait ainsi 0 € d'impôt en France.

*Par comparaison, les mêmes contribuables domiciliés fiscalement en France acquittent un impôt sur le revenu de **2 003 €** au titre des revenus fonciers (10 000 x (24 036⁷² / 120 000)).*

- en second lieu, le dispositif du taux moyen assure déjà que l'imposition, du fait du taux minimum, n'est pas excessive lorsque le contribuable non-résident dispose de charges de familles ou de faibles revenus de source étrangère (cf. supra 1.1.1) et a intérêt à opter pour le taux moyen.

⁷² 24 036 € correspondant au montant de l'impôt sur le revenu calculé sur la totalité de leurs revenus mondiaux : $[[[(120\ 000 / 2) - 25\ 659] \times 30\ %] + [(25\ 659 - 10\ 064) \times 11\ %] \times 2 = 24\ 036\ \text{€}$, soit un taux moyen de 20,03 % [24 036 / 120 000].

2.2. Une augmentation du taux minimum en contrepartie de mesures favorables

L'article 13 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 prévoit, en premier lieu, une augmentation du taux minimum en contrepartie de plusieurs mesures favorables.

2.2.1. Augmentation du taux minimum d'imposition des contribuables non-résidents

La mesure présentée en première lecture du projet de loi de finances pour 2019 à l'Assemblée nationale par le Gouvernement prévoyait un relèvement du taux minimum de 20 % à 30 % en métropole et de 14,4 % à 20 % dans les départements d'outre-mer (DOM), à compter de l'imposition des revenus perçus ou réalisés en 2018. Le Parlement a souhaité que cette hausse du taux soit limitée à la fraction des revenus de source française qui est supérieure au seuil d'entrée dans la tranche à 30 % du barème progressif de l'impôt sur le revenu, soit respectivement 27 794 € et 25 659 €⁷³ pour l'imposition des revenus de l'année 2019 et de l'année 2020.

Cette hausse est susceptible d'augmenter le niveau d'imposition des contribuables non-résidents qui déclarent des revenus de source française non soumis à la retenue à la source spécifique libératoire d'un montant supérieur à 27 794 € en 2019. Parmi ces derniers, elle ne concerne pas ceux dont le taux moyen d'imposition résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de leurs revenus mondiaux est inférieur 20 %, qui peuvent d'ores et déjà opter pour le taux moyen plus favorable.

Enfin, elle n'a pas d'impact sur les titulaires de très hauts revenus de source française, dont le taux d'imposition résultant de l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu sur leurs seuls revenus de source française est d'ores et déjà supérieur à 30 %.

Exemple 12

Soit un contribuable non-résident marié, soit deux parts, percevant en 2020 :

- 100 000 € de revenus de source française nets imposables, dont 70 000 € de salaires et 30 000 € de revenus fonciers ;

- 60 000 € de revenus de source étrangère.

Soit un montant total de revenus mondiaux de 160 000 €.

⁷³ Ce seuil est en diminution à la suite de la baisse d'impôt sur le revenu de l'ordre de 5 Md€ résultant de la réforme du barème de l'impôt sur le revenu prévue par l'article 2 de la loi de finances pour 2020.

*Il a fait l'objet, en 2020, d'une retenue à la source de **8 723 €** (28 489 € à 12 %, soit 3 419 €, et 26 523 € à 20 %, soit 5 305 €).*

Sans réforme :

*En 2021, il est redevable, au titre de l'année 2020, d'un impôt, par application du taux minimum de 20 %, de **11 305 €** $[(70\,000 - 43\,477) + 30\,000] \times 20\%$ sur lequel s'imputent 5 305 € acquittés au titre de la retenue à la source au taux de 20 %.*

*Il doit s'acquitter d'un complément de **6 000 €** (11 305 – 5 305).*

*L'impôt total acquitté au titre des revenus de l'année 2020 est de **14 723 €**.*

*Dans cette situation, le recours au dispositif du taux moyen n'est pas avantageux : le taux moyen d'imposition de l'ensemble des revenus mondiaux est en effet de 23,43 % (37 494 / 160 000). Appliqué aux revenus de source française, le montant de l'impôt serait de 13 243 € $((100\,000 - 43\,477) \times 23,43\%)$, qui s'ajouterait ainsi au montant de retenue à la source afférente aux revenus libérés de l'impôt de 3 419 € (28 489 x 12 %), soit un total de **16 662 €**.*

Avec réforme :

*En 2020, le foyer est redevable d'un impôt, par application du taux de 20 % à la fraction du revenu net imposable égale à la limite supérieure de la deuxième tranche du barème de l'impôt sur le revenu et du taux de 30 % à la fraction supérieure à cette limite, de **14 391 €** (25 659 € à 20 %, soit 5 132 €, et 30 864 € à 30 %, soit 9 259 €).*

*Ce foyer fiscal a dès lors intérêt à demander l'application du taux moyen calculé sur ses revenus mondiaux. Appliqués aux revenus de source française, le montant de l'impôt sera de **13 243 €** $((100\,000 - 43\,477) \times 23,43\%)$.*

*Il devra s'acquitter d'un complément de **7 938 €** (13 243 – 5 305).*

*L'impôt total acquitté au titre des revenus de l'année 2020 est de **16 661 €**.*

Pour l'imposition des revenus 2019 de source métropolitaine, le rendement de la mesure est estimé à environ 56 M€.

2.2.2. L'adoption de mesures favorables en matière d'impôt sur le revenu et de contributions sociales

En matière d'impôt sur le revenu, la loi de finances pour 2019 comporte plusieurs mesures favorables aux contribuables non-résidents.

En premier lieu, pour l'imposition des revenus perçus ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2018, la déduction des pensions alimentaires versées par les contribuables non-résidents est admise pour le calcul du taux moyen sur l'ensemble des revenus mondiaux lorsque ces pensions sont imposables en France et n'ont pas déjà donné lieu, pour le contribuable non-résident, à un avantage fiscal dans son État de résidence.

Cette mesure constitue une dérogation importante, strictement encadrée et limitée, en faveur des contribuables non-résidents qui permet de tenir compte de la nature particulière des pensions alimentaires, qui sont imposables entre les mains de leur bénéficiaire, et du fait que les pays étrangers prévoient souvent un régime fiscal différent à cet égard.

Précisions relatives aux pensions alimentaires

En application de l'article 79 du CGI, les pensions alimentaires versées en exécution des obligations entre ascendants et descendants résultant du code civil français sont imposables au nom de leur bénéficiaire dès lors qu'il s'agit d'une source régulière de revenus pour ces derniers.

Les pensions alimentaires versées par les débiteurs sont admises en déduction du revenu global en application de l'article 156 du CGI. Il s'agit d'une mesure dérogatoire dès lors que le versement de la pension alimentaire constitue en principe un emploi du revenu et non une charge effectuée pour la conservation ou l'acquisition d'un revenu. La circonstance qu'il s'agisse d'un versement obligatoire résultant d'un lien de famille n'est a priori pas suffisante pour justifier que la déduction est destinée à tenir compte des capacités contributives du foyer, la personne bénéficiant de la pension alimentaire n'étant pas ou plus membre de ce foyer.

Afin de tenir compte de la différence objective de situation entre contribuables résidents et non-résidents, les contribuables non-résidents ne peuvent en principe déduire aucune charge de leur revenu global. En effet, il appartient à l'État de résidence de tenir compte, dans sa législation, des pensions alimentaires versées par le contribuable. Ainsi, la France permet la déduction des pensions alimentaires versées par une personne résidente fiscale en France à un bénéficiaire habitant à l'étranger. Rien ne justifierait en revanche que la France se substitue à l'Etat de

résidence et supporte le coût de la déduction des pensions servies par un contribuable non-résident.

L'article 13 de la loi de finances pour 2019 a toutefois permis de prendre en compte, pour le calcul du taux moyen, les pensions alimentaires versées par un contribuable non-résident. La déduction n'est admise que pour le calcul du taux moyen qui s'applique ensuite à ses seuls revenus de source française, sans déduction de la pension.

Elle est, en outre, limitée aux pensions versées à des contribuables résidents qui sont effectivement imposables en France compte tenu des conventions internationales et elle n'est pas admise si le versement de la pension permet déjà de bénéficier d'un avantage fiscal dans le pays de résidence, par exemple, un étudiant en France qui perçoit une pension alimentaire de ses parents non-résidents qui n'est pas imposable en France au nom de l'étudiant en application de la convention internationale ou qui est imposable en France au nom de ce dernier mais qui est déductible du revenu imposable des parents dans leur Etat de résidence.

En second lieu, le législateur a souhaité accorder les avantages fiscaux suivants aux contribuables non-résidents :

- pour les investissements réalisés à compter du 1er janvier 2019, le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif intermédiaire (dispositif dit « Pinel » prévu à l'article 199 *novovicies* du CGI) est conservé pour un contribuable domicilié fiscalement en France au moment de la réalisation de l'investissement éligible, pour les années d'imputation de la réduction d'impôt restant à courir après son départ de France (article 188 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019) ;
- en matière d'imposition des plus-values immobilières, pour les cessions intervenant à compter du 1^{er} janvier 2019, les contribuables qui transfèrent leur résidence fiscale hors de France bénéficient, en application du 1 du I de l'article 244 bis A du CGI, d'une exonération de la plus-value réalisée lors de la vente de l'immeuble qui constituait leur résidence principale en France à la date de ce transfert, à condition que la cession intervienne au plus tard au 31 décembre de l'année qui suit celle du départ à l'étranger et que l'immeuble soit resté effectivement inoccupé pendant ce délai. Ces dispositions sont réservées aux contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal de France vers un État membre de l'Union européenne ou dans un État ou territoire 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 ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, et qui n'est pas un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (article 43 de la loi de finances pour 2019).

Afin de garantir que les règles fiscales applicables aux contribuables non-résidents, qui bénéficient par ailleurs d'une autre exonération spécifique au titre de la cession d'un logement situé en France (2° du II de l'article 150 U du CGI) qui n'est pas applicable aux contribuables résidents, ne soient pas plus favorables que celles dont bénéficient les contribuables résidents, il est exclu qu'un même contribuable puisse bénéficier des deux exonérations.

Par ailleurs, les conditions d'application de l'exonération spécifique prévue par le 2° du II de l'article 150 U du CGI au titre de la cession d'un logement sont assouplies en portant de 5 à 10 ans (à compter du transfert de domicile fiscal hors de France) le délai avant l'expiration duquel doit intervenir la cession lorsque le cédant n'a pas la libre disposition du bien au moins depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de la cession (article 43 de la loi de finances pour 2019).

Mise en conformité avec le droit européen favorable aux contribuables non-résidents en matière de contributions sociales

La loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 a mis la législation française en conformité avec le droit européen en matière de contributions sociales dans un sens favorable aux contribuables affiliés dans un autre Etat de l'Union européenne (UE).

En droit interne, sont soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine ou les produits de placement, en application du a du I de l'article 164 B du CGI et du I bis de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, les revenus d'immeubles sis en France et les droits relatifs à ces immeubles et, en application du I bis de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale, les plus-values immobilières imposées au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI lorsqu'elles sont réalisées, directement ou indirectement, par des contribuables non-résidents. Les prélèvements sociaux sont constitués de la contribution sociale généralisée (CSG), de la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) et du prélèvement de solidarité (affecté à

l'Etat). La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a toutefois jugé⁷⁴ qu'une personne, affiliée à la sécurité sociale dans un État membre de l'Union européenne (UE), de l'Espace économique européen (EEE) ou de la Suisse, ne pouvait pas se voir réclamer des contributions, quelle que soit leur nature juridique en droit interne (cotisations sociales ou impôts), et quelle que soit la nature des revenus sur lesquelles elles portent, dans un autre État que celui de son affiliation, dès lors que les contributions sociales en cause présentent un lien direct et suffisamment pertinent avec le financement des branches de la sécurité sociale couvertes par la réglementation européenne.

Tirant les conséquences de cet arrêt, l'article 26 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 a introduit, aux I ter des articles L.136-6 et L.136-7 du code de la sécurité sociale, une exonération de CSG et de CRDS assises sur les revenus du capital au profit des personnes qui ne sont pas affiliées à la sécurité sociale française et, en outre, relèvent du régime de sécurité sociale d'un autre État membre de l'UE, de l'EEE ou de la Suisse.

Cette exonération, qui s'applique indépendamment de l'État de résidence de la personne, garantit la bonne application du droit européen et s'articule avec l'existence, au sein de l'espace européen, d'un système coordonné de sécurité sociale. L'exonération ne s'applique pas, en revanche, aux personnes affiliées en dehors de l'espace européen, dès lors qu'elles ne relèvent pas d'un régime soumis aux dispositions du droit de l'Union⁷⁵.

Par ailleurs, en application de l'article L. 131-9 du code de la sécurité sociale, les personnes qui ne résident pas fiscalement en France mais qui sont affiliées à un régime obligatoire français d'assurance maladie et qui bénéficient à ce titre de la prise en charge des frais de santé ne sont pas assujetties à la CSG ni à la CRDS sur leurs revenus d'activité et de remplacement. Elles sont toutefois redevables en contrepartie d'une cotisation maladie au taux majoré (COTAM) par rapport au droit commun mais qui demeure néanmoins inférieure aux prélèvements sociaux applicables sur les revenus d'activité et de remplacement qui sont dus par les résidents.

⁷⁴ CJUE, 26 février 2015, C-623/13, De Ruyter

⁷⁵ CJUE 18 janvier 2018 C-45/17 Frédéric Jahin

2.3. La suppression de la retenue à la source spécifique aux salaires et aux revenus assimilés perçus par les non-résidents et l'intégration des revenus qui y étaient soumis dans le champ du prélèvement à la source applicable aux résidents

La mise en évidence des difficultés de gestion de l'impôt des contribuables non-résidents par le rapport sur la mobilité internationale des français⁷⁶ combinée à l'imminence de la mise en œuvre du PAS de droit commun applicable aux résidents au moment de la réforme ont conduit le législateur à proposer, en second lieu, un rapprochement des modalités d'imposition et de recouvrement de l'impôt des contribuables non-résidents qui perçoivent des traitements et salaires de celles applicables aux contribuables résidents qui perçoivent des revenus de même nature.

La mesure présentée en première lecture du projet de loi de finances pour 2019 à l'Assemblée nationale proposait ainsi de remplacer, à compter du 1er janvier 2020, le taux des retenues à la source applicables aux salaires et aux revenus assimilés de source française des contribuables non-résidents⁷⁷ par la grille de taux par défaut du PAS⁷⁸ et de supprimer leur caractère partiellement libératoire.

2.3.1. La suppression du caractère partiellement libératoire des retenues à la source applicables aux salaires et revenus assimilés des contribuables non-résidents

Dans le cadre du régime d'imposition instauré en 1979 et jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2018, le taux minimum de 20 % et le caractère partiellement libératoire de la retenue à la source prévue à l'article 182 A sont corrélés au barème prévu à l'article 182 A du CGI. Le taux appliqué à la dernière tranche de ce barème, lors de la perception des revenus en année N, correspond au taux minimum de 20 % applicable lors de la liquidation de l'impôt sur le revenu en année N+1. La retenue applicable, aux taux de 0 % et 12 %⁷⁹, sur les tranches inférieures (en-deçà de 43 477 € pour les revenus 2020), est libératoire de l'impôt sur le revenu. La fraction de salaire ou revenus assimilés correspondante n'est pas imposée au barème en année N+1 et la retenue correspondante n'est pas imputable. Seule la fraction excédentaire qui a été

⁷⁶ Cf. pages 81 et suivantes.

⁷⁷ Plus précisément, les retenues à la source spécifiques portant sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères (CGI, art. 182 A) et les gains provenant de dispositifs d'actionnariat salarié (CGI, art. 182 A *ter*) de source française des non-résidents. Les retenues spécifiques applicables aux revenus de source française des artistes (CGI, art. 182 A *bis*), des indépendants et des sportifs (CGI, art. 182 B) non-résidents demeurent inchangées.

⁷⁸ Prévues au III de l'article 204 H du CGI.

⁷⁹ 8 % dans les DOM.

soumise à la retenue à la source au taux de 20 %⁸⁰ est imposée au barème progressif, avec les autres revenus de source française, après application du taux minimum de 20 %.

En pratique, dans la majorité des cas, ce régime dispense ainsi les contribuables non-résidents, ayant pour seuls revenus de source française des salaires ou revenus assimilés, de les déclarer ou de verser en N+1 un complément d'impôt sur le revenu.

Il en va différemment du PAS de l'impôt sur le revenu de droit commun applicable aux contribuables résidents depuis le 1er janvier 2019, qui repose sur un taux propre à chaque foyer fiscal qui est déterminé sur la base de la dernière déclaration des revenus du contribuable. Il est égal au rapport entre le montant de l'impôt sur le revenu du foyer fiscal afférent aux revenus concernés par le PAS et ces mêmes revenus.

Afin d'opérer le rapprochement entre ces deux dispositifs de recouvrement, le projet initial⁸¹ proposait de conserver une retenue à la source spécifique sur les salaires, pensions et rentes viagères de source française perçus par les contribuables non-résidents et de remplacer le barème spécifique, partiellement libératoire, par l'application de la grille de taux par défaut du PAS⁸². Le même régime était proposé pour la retenue spécifique applicable aux gains de source française provenant de dispositifs d'actionnariat salarié prévue à l'article 182 A ter du CGI, lorsque les gains sont imposables au barème progressif.

Corrélativement et nécessairement, le caractère partiellement libératoire de la retenue spécifique applicable aux revenus salariaux et assimilés de source française des contribuables non-résidents favorable à ces derniers était supprimé.

Le projet n'a toutefois pas été adopté en l'état, les dispositions de l'article 13 de la loi de finances pour 2019 étant issues en dernier lieu de l'amendement II-388 adopté en nouvelle lecture à l'Assemblée nationale.

L'article 13 de la loi de finances pour 2019 prévoyait ainsi que la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI subsiste mais qu'elle soit « *calculée par l'application d'un taux fixé dans les conditions prévues à l'article 204 H* » du CGI, c'est-à-dire le taux de PAS calculé par l'administration en prenant en compte les revenus dans le champ du PAS. Or, les traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française des

⁸⁰ 14,4% dans les DOM.

⁸¹ Cf. amendement I - 2552 en première lecture du projet de loi de finances pour 2019 à l'Assemblée Nationale.

⁸² Lorsque le débiteur de la retenue à la source ne dispose pas d'un taux transmis par l'administration fiscale, il applique au revenu un taux proportionnel - dit par défaut - déterminé au moyen de grilles élaborées à partir du barème progressif de l'impôt sur le revenu pour un célibataire sans enfant. Les taux de prélèvement à la source, qu'il s'agisse du taux propre à chaque foyer fiscal ou du taux par défaut, ne sont pas corrélés avec le taux minimum d'imposition.

contribuables non-résidents en étant exclus, l'entrée en vigueur de cet article intact aurait conduit, par exemple, aux situations suivantes :

- un contribuable non-résident disposant de salaires de source française soumis jusqu'à présent à la retenue à la source spécifique prévue à l'article 182 A du CGI et de revenus fonciers de source française soumis au taux minimum de 20 %, se serait vu appliquer un taux de PAS de 20 % sur ses salaires de source française⁸³ ;
- un contribuable non-résident disposant uniquement de salaires ou pensions de source française, *i.e.* uniquement de revenus situés hors du champ du PAS, se serait vu appliquer la grille de taux par défaut du PAS, qu'il ait bénéficié jusqu'à présent de la retenue à la source spécifique partiellement libératoire prévue à l'article 182 A du CGI ou opté pour la déclaration de ses revenus mondiaux afin que le taux moyen d'imposition soit appliqué à ses revenus de source française, ce qui aurait été incompréhensible.

Par ailleurs, sauf cas particulier, le taux de PAS aurait été appliqué aux gains provenant de dispositifs d'actionnariat salarié de source française des contribuables non-résidents, alors que ces gains sont exclus du champ du PAS pour les contribuables résidents⁸⁴, à rebours de l'objectif recherché de rapprocher les modalités d'imposition des contribuables non-résidents de celles des résidents⁸⁵.

Enfin, en tentant uniquement d'aligner les modalités de calcul des taux de retenues à la source spécifiques applicables aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères et aux gains provenant de dispositifs d'actionnariat salarié de source française des contribuables non-résidents sur celle du taux de PAS, l'article 13 de la loi de finances pour 2019 précitée n'avait pas modifié les obligations déclaratives et de paiement spécifiques aux débiteurs des sommes soumises à ces retenues⁸⁶. Les collecteurs

⁸³ Les revenus fonciers de source française étant dans le champ du PAS.

⁸⁴ Comme le précise l'évaluation préalable de l'article 60 de la loi de finances pour 2017 (p. 82 et 83) mettant en œuvre le PAS de droit commun, ces revenus ont été exclus du champ du prélèvement à la source compte tenu des difficultés d'accès aux informations pour le tiers versant les sommes (qui peut être l'établissement teneur de compte ou le gestionnaire du plan général), du caractère exceptionnel de ces gains, ainsi que de la multiplicité des règles applicables aux options sur titres et actions gratuites.

⁸⁵ En outre, s'agissant de ces revenus, l'application du taux du prélèvement à la source n'est pas acquise compte tenu notamment des difficultés potentielles d'accès à celui-ci par le débiteur, qui est en général un établissement de crédit.

⁸⁶ Le débiteur de la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI doit la verser au service des impôts, au plus tard le 15 du mois suivant le trimestre civil du paiement, accompagné d'une déclaration de revenus n° 2494. Le service des impôts compétent est celui du lieu du domicile fiscal, du siège ou de l'établissement du débiteur en France ou, lorsque le débiteur n'a pas d'établissement France, le service des impôts des non-résidents (CGI, art. 1671 A).

(employeurs, centres de pensions...) auraient donc été tenus de continuer à utiliser une déclaration spécifique pour reverser la retenue à la source, mais auraient dû récupérer, sous réserve que l'administration fiscale ait pu fiabiliser les indentifications, les taux de PAS via les déclarations DSN ou PASRAU⁸⁷, ce qui aurait soulevé pour eux des difficultés de gestion.

2.3.2. L'article 12 de la loi de finances pour 2020 apporte des aménagements techniques à la réforme adoptée en loi de finances pour 2019 pour en corriger les imperfections et prévoit un moratoire d'un an sur sa mise en œuvre

Afin de corriger ces imperfections et de permettre aux salaires et pensions versés aux contribuables non-résidents d'entrer, à terme, dans le champ du PAS de droit commun, l'article 12 de la loi n° 2019-1479 de finances pour 2020 apporte des aménagements techniques à la réforme adoptée en loi de finances pour 2019.

L'article 12 de la loi de finances pour 2020 a tout d'abord instauré un moratoire d'un an s'agissant de la suppression du caractère partiellement libératoire de la retenue à la source spécifique applicable aux salaires et revenus assimilés de source française versés aux contribuables non-résidents, qui n'interviendra pas avant le 1^{er} janvier 2021.

En conséquence, l'entrée des traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française des contribuables non-résidents dans le champ du PAS a été décalée au 1^{er} janvier 2023.

En application de ces dispositions, à cette date, le taux de PAS applicable à ces revenus sera alors égal :

⁸⁷ Dans le contexte de l'instauration du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu, les personnes tenues d'effectuer le prélèvement à la source déclarent chaque mois à l'administration fiscale des informations relatives au montant prélevé sur le revenu versé à chaque bénéficiaire. Cette déclaration prend la forme :

- soit d'une déclaration sociale nominative (DSN) souscrite par les débiteurs, personnes physiques ou morales, dont les salariés ou dirigeants relèvent du régime général ou du régime agricole salarié de la sécurité sociale, et qui leur versent des revenus soumis au PAS. Ces personnes utilisent déjà la DSN pour accomplir les différentes obligations sociales et fiscales afférentes à ces revenus ;

- soit d'une déclaration « prélèvement à la source sur les revenus autres » (PASRAU) souscrite par les personnes qui versent des revenus entrant dans le champ du PAS, autres que des traitements et salaires relevant du régime général ou agricole de la sécurité sociale, notamment des revenus de remplacement, qui ne sont pas déclarés via la DSN. Sont notamment concernés tous les organismes qui versent des indemnités journalières (maladie, accident du travail, maternité, congés payés, etc.), des pensions de retraite ou d'invalidité, des allocations chômage ou de préretraite, ainsi que les sociétés employant des travailleurs détachés en France et ne payant pas de cotisations sociales en France, qui entrent dans le champ du PAS mais ne sont pas déclarés via la DSN. De manière transitoire, certains traitements et salaires ont également été déclarés via le dispositif PASRAU, notamment pour la fonction publique.

- pour les contribuables non-résidents connus de l'administration fiscale⁸⁸ et qui ont opté, au titre de l'année 2021, pour déclarer l'intégralité de leurs revenus mondiaux, à leur taux de PAS calculé dans les conditions de droit commun, *i.e.*, de manière schématique, à ce taux moyen⁸⁹ ;
- pour les contribuables non-résidents connus de l'administration fiscale et qui n'ont pas exercé cette option, à leur taux de PAS calculé dans les conditions de droit commun, *i.e.* le taux minimum, compris dorénavant entre 20 % et 30 %, ou, s'il est plus élevé, leur taux réel d'imposition calculé sur leurs seuls revenus de source française ;
- pour les contribuables non-résidents inconnus de l'administration fiscale, au taux de PAS résultant de l'application de la grille de taux par défaut du PAS.

Les gains provenant de dispositifs d'actionnariat salarié de source française des contribuables non-résidents, en raison des spécificités de ces gains (*cf.* note de bas de page n° 74), ont vocation à demeurer hors du champ du PAS, comme c'est le cas pour les contribuables résidents. La retenue à la source spécifique est maintenue, mais avec application des règles d'assiette du PAS et du taux proportionnel résultant des grilles de taux par défaut.

En outre, il est aménagé une période de transition, de 2021 à 2022, afin de permettre la prise en compte des informations nécessaires au calcul, par l'administration, du taux de PAS propre à chaque foyer. En effet, pour que les taux de PAS propres à chaque foyer puissent s'appliquer aux contribuables non-résidents, il est nécessaire que l'administration fiscale dispose des informations adéquates pour le calcul de ces taux. En particulier, parce que le taux de PAS est calculé par l'administration fiscale sur la base des revenus inclus dans le champ du PAS déclarés antérieurement et que les salaires et revenus assimilés de source française des contribuables non-résidents étaient jusqu'alors exclus du champ du PAS, le calcul d'un taux prenant correctement en compte ces revenus n'est possible à minima qu'à compter de septembre de l'année suivant celle de la suppression de la retenue à la source spécifique partiellement libératoire.

⁸⁸ Sous réserve de la fiabilisation du processus d'identification.

⁸⁹ Le PAS effectué en cours d'année N est réalisé sur la base d'un taux de prélèvement à la source propre au foyer fiscal calculé par l'administration fiscale sur la base des dernières informations à sa disposition, *i.e.* pour les revenus perçus entre janvier (respectivement septembre) et août (respectivement décembre) de l'année N, les revenus et la situation du foyer fiscal de l'année N-2 (respectivement N-1).

La mise en œuvre du PAS de droit commun à compter du 1^{er} janvier 2023 a donc été retenue car elle permettra notamment aux collecteurs de mettre en œuvre le processus déclaratif propre au PAS, *i.e.* les déclarations DSN et PASRAU, et à l'administration de consolider la fiabilisation des processus de traitement de données, de calcul et d'interaction avec les collecteurs, sous forme de périodes de préfiguration.

2.4. L'impact principal de la réforme sur l'imposition des contribuables non-résidents résulte de la suppression de la fraction libératoire de la retenue à la source spécifique sur les salaires et pensions

Si un premier effet de l'augmentation du niveau d'imposition à l'impôt sur le revenu des contribuables non-résidents a pu être apprécié à l'automne 2019 à la suite de la mise en œuvre de l'augmentation du taux minimum à compter de l'imposition des revenus 2018 (*cf. supra* 2.1), l'effet principal sera observé à compter de 2021, année d'entrée en vigueur de la suppression de la fraction libératoire de la retenue à la source spécifique.

En effet, il est rappelé que la retenue à la source spécifique applicable actuellement aux revenus salariaux et assimilés de source française des contribuables non-résidents est globalement favorable à ces derniers en diminuant leur niveau d'imposition (*cf. supra* 1.1.1).

Dès lors, la suppression du caractère partiellement libératoire des retenues à la source spécifiques prévues aux articles 182 A et 182 A *ter* du CGI combinée à l'augmentation du taux minimum d'imposition conduira à une augmentation de l'imposition des contribuables non-résidents, notamment pour les non-résidents percevant des revenus salariaux et assimilés de source française inférieurs à 43 047 €.

Les effets de la suppression de la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI combinée à l'augmentation du taux minimum sont importants pour les contribuables mais concernent également les collecteurs et l'administration fiscale.

2.4.1. Pour les contribuables, une augmentation significative du niveau d'imposition

Deux catégories de contribuables non-résidents sont affectées :

- les contribuables non-résidents titulaires de traitements, salaires, pensions ou rentes viagères de source française, perdants, à compter des revenus 2021, du fait de la suppression de la fraction libératoire de la retenue à la source spécifique ;

- les contribuables non-résidents titulaires de revenus mondiaux plus élevés, imposés à l'impôt sur le revenu au taux minimum de 20 % ou au taux résultant du barème progressif sur leurs revenus de source française s'il est supérieur, lorsque le nouveau taux minimum les conduira à opter pour la déclaration de l'intégralité de leurs revenus mondiaux afin que le taux moyen d'imposition résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère soit appliqué à leurs revenus de source française, ou à être imposés à ce nouveau taux minimum.

Les exemples⁹⁰ ci-dessous illustrent les effets des mesures adoptées, qui peuvent se combiner. Lorsque le taux moyen est plus favorable que le taux minimum, l'impôt a été calculé directement sur la base du taux moyen.

⁹⁰ Ces exemples ont été calculés sur la base du barème applicable aux revenus 2020. Les montants des salaires ou pensions sont les montants imposables après application de la déduction pour frais professionnels ou de l'abattement de 10 % sur les pensions. Ils ne tiennent pas compte de l'impôt acquitté à l'étranger sur les revenus de source étrangère.

	Impôt sans réforme⁹¹	Impôt après réforme	Variation	Impôt résident
Cas 1 - Retenue libératoire⁹² Retraité ayant uniquement 36 000 € de retraites de source française, net imposable (3 000 €/mois)	2 521 € de retenue libératoire, aucun complément d'IR dû en N+1.	4 818 € avec application du taux moyen	+ 2 297 € (+ 89 %)	4 818 €
Cas 2 - Retenue libératoire⁹³ Salarié ayant uniquement 60 000 € de salaires de source française, net imposable (5 000 €/mois)	6 723 € de retenue partiellement libératoire et application du taux minimum	12 018 € avec application du taux moyen	+ 5 295 € (+ 79%)	12 018 €
Cas 3 - Retenue libératoire⁹⁴ Couple de salariés ayant chacun pour unique revenu un salaire de source française de 30 000 €, net imposable (chacun 2 500 €/mois).	3 603 € de retenue libératoire, aucun complément d'IR dû en N+1.	6 036 € avec application du taux moyen	+ 2 433 € (+ 68 %)	6 036 €
Cas 4⁹⁵ Couple titulaire d'un bénéfice industriel et commercial (BIC) de 40 000 € de source française, net imposable, et de 100 000 € de salaires de source étrangère	8 000 € avec application du taux minimum (taux moyen non applicable)	8 580 € avec application du taux moyen	+ 580 € (+ 7%)	30 036 € (8 580 sur les revenus de source française)
Cas 5⁹⁶	8 000 € avec application du taux minimum	9 434 € avec application des taux minimums	+ 1 434 € (+ 18 %)	35 147 €

⁹¹ Situation applicable avant les réformes inscrites en lois de finances pour 2019 et 2020

⁹² Détail des calculs : avant réforme : RAS 182 A : $(36\,000 - 14\,988) \times 12\% = 2\,521\text{ €}$; après réforme : Taux minimum : $[(25\,659 \times 20\%) + (10\,341 \times 30\%)] = 5\,132 + 3\,102 = 8\,234\text{ €}$; IR théorique sur revenus mondiaux : $[(36\,000 - 25\,659) \times 30\%] + [(25\,659 - 10\,064) \times 11\%] = 4\,818\text{ €}$, soit un taux moyen de 13,38 % $(4\,817 / 36\,000)$; application du taux moyen aux revenus nets imposables : $36\,000 \times 13,38\% = 4\,818\text{ €}$.

⁹³ Détail des calculs : avant réforme : RAS 182 A : $[(60\,000 - 43\,477) \times 20\%] + [(43\,477 - 14\,988) \times 12\%] = 6\,723\text{ €}$; application du taux minimum à la fraction non libératoire : $(60\,000 - 43\,477) \times 20\% = 3\,305\text{ €}$ sur lesquels s'impute la RAS prélevée au taux de 20 % ; aucun complément d'impôt en N+1 ; après réforme : application du taux minimum : $[(25\,659 \times 20\%) + (34\,341 \times 30\%)] = 5\,132 + 10\,302 = 15\,434\text{ €}$; IR théorique sur revenus mondiaux : $[(60\,000 - 25\,659) \times 30\%] + [(25\,659 - 10\,064) \times 11\%] = 12\,017\text{ €}$, soit un taux moyen de 20,03 % $(12\,017 / 60\,000)$; application du taux moyen aux revenus nets imposables : $60\,000 \times 20,03\% = 12\,018\text{ €}$.

⁹⁴ Détail des calculs : avant réforme : RAS 182 A : $[(30\,000 - 14\,988) \times 12\%] \times 2 = 3\,603\text{ €}$; la fraction libératoire s'applique à chacun des conjoints ; aucun complément d'impôt en N+1 ; après réforme : Application du taux minimum : $[(25\,659 \times 20\%) + (34\,341 \times 30\%)] = 5\,132 + 10\,302 = 15\,434\text{ €}$; IR théorique sur revenus mondiaux : $[(30\,000 / 2 - 25\,659) \times 30\%] + [(25\,659 - 10\,064) \times 11\%] \times 2 = 6\,036\text{ €}$, soit un taux moyen de 10,06 % $(6\,036 / 60\,000)$; application du taux moyen aux revenus nets imposables : $60\,000 \times 10,06\% = 6\,036\text{ €}$.

⁹⁵ Détail des calculs : avant réforme : application du taux minimum : $40\,000 \times 20\% = 8\,000\text{ €}$, le taux moyen n'est pas applicable (21,45 %) ; après réforme : application du taux minimum : $[(25\,659 \times 20\%) + (14\,341 \times 30\%)] = 5\,132 + 4\,302 = 9\,434\text{ €}$; IR théorique sur revenus mondiaux : $[(140\,000 / 2 - 25\,659) \times 30\%] + [(25\,659 - 10\,064) \times 11\%] \times 2 = 30\,036\text{ €}$, soit un taux moyen de 21,45 % $(30\,036 / 140\,000)$; application du taux moyen aux revenus nets imposables : $40\,000 \times 21,45\% = 8\,580\text{ €}$.

Résident : application du barème aux revenus mondiaux : $[(140\,000 / 2) - 25\,659] \times 30\% + [(25\,659 - 10\,064) \times 11\%] \times 2 = 30\,036\text{ €}$.

⁹⁶ Détail des calculs : avant réforme : Application du taux minimum : $40\,000 \times 20\% = 8\,000\text{ €}$. Le taux moyen n'est pas applicable (29,3%) ; après réforme : Application des taux minimums : $[(25\,659 \times 20\%) + (14\,341 \times 30\%)] = 5\,132 + 4\,302 = 9\,434\text{ €}$; IR théorique sur revenus mondiaux : $[(120\,000 - 73\,369) \times 41\%] + [(73\,369 - 25\,659) \times 30\%] + [(25\,659 - 10\,064) \times 11\%] = 35\,147\text{ €}$, soit un taux moyen de 29,3 % $(35\,147 / 120\,000)$;

Célibataire ayant 40 000 € de revenus fonciers de source française et 80 000 € de revenus de source étrangère	(taux moyen non applicable)	(taux moyen non favorable)		(11 720 sur les revenus de source française)
Cas 6⁹⁷ Célibataire ayant 40 000 € de revenus fonciers de source française et 260 000 € de revenus de source étrangère	8 000 € avec application du taux minimum (taux moyen non applicable)	9 434 € avec application des taux minimums (taux moyen non favorable)	+ 1 434 € (+ 18 %)	114 635 € (15 285 sur les revenus de source française)

application du taux moyen aux revenus nets imposables : $40\,000 \times 29,3\% = 11\,720\text{ €}$. Le taux moyen n'est pas favorable.

Résident : Application du barème aux revenus mondiaux : $[(120\,000 - 73\,369) \times 41\%] + [(73\,369 - 25\,659) \times 30\%] + [(25\,659 - 10\,064) \times 11\%] = 35\,147\text{ €}$.

⁹⁷ Détail des calculs : avant réforme : application du taux minimum : $40\,000 \times 20\% = 8\,000\text{ €}$. Le taux moyen n'est pas applicable (38,2%) ; après réforme : Application des taux minimums : $[(25\,659 \times 20\%) + (14\,341 \times 30\%)] = 5\,132 + 34\,302 = 9\,434\text{ €}$; IR théorique sur revenus mondiaux : $[(300\,000 - 157\,806) \times 45\%] + [(157\,806 - 73\,369) \times 41\%] + [(73\,369 - 25\,659) \times 30\%] + [(25\,659 - 10\,064) \times 11\%] = 114\,635\text{ €}$, soit un taux moyen de 38,2 % ($114\,635 / 300\,000$). Le taux moyen n'est pas favorable ;

Résident : Application du barème aux revenus mondiaux : $[(300\,000 - 157\,806) \times 45\%] + [(157\,806 - 73\,369) \times 41\%] + [(73\,369 - 25\,659) \times 30\%] + [(25\,659 - 10\,064) \times 11\%] = 114\,635\text{ €}$.

La suppression de la retenue à la source spécifique permettra de simplifier les obligations déclaratives des contribuables non-résidents qui déclarent aujourd'hui des salaires et pensions de source française, ainsi que les demandes de restitution de la retenue à la source (cf. supra 1.2.).

En revanche, outre l'augmentation du niveau d'imposition qu'elle induira à compter de l'imposition des revenus 2021 (cf. cas types), la suppression du caractère partiellement libératoire de la retenue à la source prévue par l'article 182 A du CGI renforcera notablement des obligations déclaratives des contribuables non-résidents dont les revenus de source française sont entièrement soumis à la fraction libératoire de la retenue à la source, qui sont aujourd'hui dispensés de déclarer leurs revenus à l'administration fiscale⁹⁸ et devront désormais les déclarer.

2.4.2. Pour les débiteurs de revenus

La réforme simplifie les règles de collecte de l'impôt pour les verseurs de revenus (employeurs, caisses de retraite) en supprimant la gestion et le reversement de la retenue à la source spécifique.

L'obligation de gérer un barème spécifique et celle de souscrire une déclaration n° 2494 seront supprimées⁹⁹. Ce sont les procédures mises en place avec le prélèvement à la source de droit commun applicable aux résidents, déjà connues des collecteurs, qui seront mises en œuvre.

Les entreprises devront toutefois veiller, dans le cadre du système du PAS, à fiabiliser les identifiants de leurs salariés non-résidents, ce qui pourrait s'avérer plus délicat que pour les résidents.

2.4.3. Pour l'administration fiscale

La suppression de l'essentiel des déclarations 2494 et l'intégration dans le mécanisme déclaratif du PAS permettra de simplifier la gestion et la surveillance par les services des impôts du reversement des retenues à la source opérées par les débiteurs.

Pour la DINR, la réforme conduira à la suppression des opérations de validation ou contrôle des retenues à la source déclarées par les contribuables non-résidents ou dont ils demandent la restitution.

⁹⁸ Cf. § 190 du BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10 précité.

⁹⁹ La déclaration 2494 continuera à être utilisée pour les autres retenues spécifiques.

En revanche, la suppression de la retenue spécifique, partiellement libératoire, conduira à une augmentation des déclarations à souscrire par les contribuables non-résidents et pourra conduire à des régularisations plus importantes, en particulier pour les contribuables non-résidents temporaires qui auront été soumis à la grille de taux par défaut du PAS, favorable s'agissant des missions temporaires des contribuables résidents qui ne sont pas soumis au taux minimum, ce qui aura un impact sur les travaux de gestion de la DINR pour l'établissement de l'impôt dû *in fine*.

3. LES AMENAGEMENTS ENVISAGEABLES DE LA REFORME DE LA FISCALITE DES CONTRIBUABLES NON-RESIDENTS

Dans le cadre de la rédaction du rapport prévu par l'article 12 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, le Gouvernement a procédé à la consultation des parties prenantes, *i.e.* les parlementaires représentant les Français établis hors de France et les représentants de groupes de contribuables non-résidents. Les contributions reçues ont été annexées au présent rapport.

Faisant le constat, d'une part, de la hausse du niveau d'imposition induite par la réforme de la fiscalité des contribuables non-résidents et, d'autre part, de la complexité des règles applicables, notamment en pratique, ces contributions proposent les évolutions suivantes :

- en premier lieu, afin de limiter en tout ou partie les effets sur le niveau d'imposition de la suppression de la retenue à la source partiellement libératoire prévue à l'article 182 A du CGI, le maintien de cette retenue à la source ou la création d'un barème d'imposition spécifique aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères des contribuables non-résidents ;
- en deuxième lieu, l'octroi d'avantages fiscaux (réductions et crédits d'impôt, déductions de charges du revenu global...), aujourd'hui réservés aux contribuables résidents, notamment la décote prévue au 4 de l'article 197 du CGI pour le calcul du taux moyen ;
- en troisième lieu, des mesures de simplification dans l'interface contribuable / administration fiscale, notamment en améliorant les outils permettant de calculer l'impôt sur le revenu spécifique aux contribuables non-résidents, afin de leur permettre de choisir en connaissance de cause, le cas échéant, entre le taux minimum et le taux moyen ;
- en quatrième lieu, la suppression de la CSG-CRDS sur les revenus du capital pour les personnes affiliées à un régime étranger de sécurité sociale dans un Etat autre qu'un Etat membre de l'UE ou partie à l'EEE ;
- en dernier lieu, la suppression du taux minimum.

Au final, deux types de suites différentes peuvent être données à la réforme :

- lui apporter des aménagements limités afin de contenir, sans toutefois la combler, la hausse d'impôt qui en résulte, en particulier en accordant la décote pour le calcul du

taux moyen et en réalisant des améliorations de gestion vis-à-vis des contribuables. En revanche, accorder les réductions et crédits d'impôt devrait être exclu (3.1) ;

- ou porter des mesures plus structurelles qui permettraient de revenir sur l'augmentation d'impôt résultant de la réforme, à travers la mise en place d'un barème spécifique ou le maintien de la retenue à la source spécifique. En revanche, le retour sur la hausse du taux minimum n'est pas à privilégier (3.2).

3.1. Des aménagements limités pourraient être apportés à la réforme afin de contenir la hausse de fiscalité qui en résulte

3.1.1. Le bénéfice de la décote pourrait être admis, sous certaines conditions, pour le calcul du taux moyen, afin de compenser, en partie et dans certains cas seulement, les effets de la suppression de la fraction libératoire de la retenue à la source spécifique aux salaires et revenus assimilés

Cette proposition est largement relayée par les parlementaires des Français de l'étranger (cf. annexe).

Aux termes de l'article 197 A du CGI, l'impôt sur le revenu dû par les contribuables non-résidents est calculé selon les règles de droit commun applicables aux contribuables domiciliés en France, avec application du barème progressif et du système du quotient familial et de son plafonnement. Le mécanisme dit de la « décote » prévu au a du 4 du I de l'article 197 du CGI n'est, quant à lui, pas applicable aux contribuables non-résidents.

Ce mécanisme diminue le montant de l'impôt résultant du barème progressif après plafonnement des effets du quotient familial mais avant imputation des réductions et crédits d'impôt de la différence entre 777 €¹⁰⁰ et 45,25 % de son montant pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et de la différence entre 1 286 € et les 45,25 % de son montant pour les contribuables soumis à imposition commune.

Ce mécanisme constitue donc une réduction d'impôt qui permet d'atténuer les effets de l'entrée dans le barème progressif de l'impôt sur le revenu.

L'exclusion des contribuables non-résidents du bénéfice de la décote se justifie par le fait que la décote est une réduction d'impôt qui, comme tout avantage fiscal, est réservée aux contribuables résidents.

¹⁰⁰ Pour les revenus perçus ou réalisés en 2020.

Par ailleurs, les contribuables non-résidents bénéficient d'autres mesures spécifiques qui permettent d'atténuer ou de limiter les effets de l'entrée dans l'impôt pour les contribuables titulaires de revenus de source française modestes ou moyens, notamment un seuil de recouvrement majoré et le caractère partiellement libératoire de la retenue à la source spécifique prévue par l'article 182 A du CGI.

Pour autant, si et seulement si la suppression de la retenue à la source spécifique était maintenue, il pourrait être admis d'octroyer le bénéfice de la décote aux contribuables non-résidents pour le calcul du taux moyen sur la base de leurs revenus mondiaux.

Une telle mesure réduirait le taux moyen d'imposition pour les foyers qui déclarent des revenus mondiaux inférieurs à 25 663 € pour un célibataire (1 part) et à 45 951 € pour un couple sans enfant (2 parts).

Une telle mesure impliquerait toutefois que les dispositifs spécifiques aux contribuables non-résidents, en particulier le caractère partiellement libératoire de la retenue à la source spécifique prévue par l'article 182 A du CGI, ne soient pas applicables afin de ne pas aboutir à un régime accordant un avantage excessif, encore plus favorable que celui préexistant avant la réforme.

Exemple 13

Soit un couple de contribuables non-résidents, sans enfant à charge, soit deux parts, qui, en 2020, a perçu 15 000 € de revenus fonciers de source étrangère et dont l'un des conjoints a perçu un montant net imposable de 26 000 € de salaires annuels de source française.

Sans réforme :

*Le conjoint salarié en France a fait l'objet, en 2020, d'une retenue à la source de **1 321 €** (11 012 €¹⁰¹ à 12 %) libératoire de l'impôt sur le revenu. Aucun complément d'impôt n'est dû en 2021 au titre de 2020.*

Il n'a pas intérêt à demander l'application du taux moyen calculé sur ses revenus mondiaux, qui est de 5,6 %.

¹⁰¹ 26 000 – 14 988 = 11 112.

Après réforme : Le foyer est redevable d'un impôt par application du taux minimum de 5 234 € (25 659 € à 20 % et 341 € à 30 %). Il opte pour l'application du dispositif du taux moyen, plus avantageux : le taux d'imposition sur ses revenus mondiaux est de 5,6 % ce qui conduit à un montant d'impôt de **1 456 €** (26 000 x 5,6 %). Au titre de 2021, le foyer devra s'acquitter en 2022 d'un complément d'impôt de **135 €** (1 456 – 1 321).

Après réforme, avec octroi de la décote : Le montant de décote sur l'impôt théorique calculé sur les revenus mondiaux est de **247 €** (1 286 – (2 296 x 45,25 %)), soit un taux moyen de 5 % [(2 296 – 247) / 41 000]. Le taux moyen est appliqué aux revenus nets imposables de source française pour une imposition du foyer ramenée à (26 000 x 5 %). En 2022, au titre de 2021, le foyer bénéficiera d'une restitution de **21 €** et l'impôt total sera de **1 300 €**.

Le bénéfice de la décote ne permettrait pas de réduire la hausse du niveau d'imposition de tous les foyers affectés par la réforme mais uniquement de ceux dont les revenus mondiaux sont modestes.

Cas types¹⁰²

1/ Un retraité célibataire déclarant uniquement une pension publique de source française de 2 000 € par mois et ne disposant pas d'autres revenus acquitte sans réforme un impôt (RAS + IR) total de 840 € alors qu'il acquittera après réforme 1 280 € (en optant pour le taux moyen sur l'ensemble des revenus mondiaux), soit + 52 %.

Avec le bénéfice éventuel de la décote (comme un résident), son impôt serait de 1 088 €, soit + 30 %.

2/ Un salarié célibataire déclarant uniquement des salaires annuels de source française de 20 000 € et ne disposant pas d'autres revenus acquitte sans réforme un impôt (RAS + IR) total de 407 € alors qu'il acquittera après réforme 882 € (en optant pour le taux moyen sur l'ensemble des revenus mondiaux), soit + 117 %.

Avec le bénéfice éventuel de la décote (comme un résident), son impôt serait de 522 €, soit + 28 %.

¹⁰² Barème retenue à la source et impôt sur le revenu intégrant la baisse de l'impôt sur le revenu. Revenus 2018.

3/ Un couple de salariés dont l'un déclare 20 000 € de salaires de source française et l'autre ayant par ailleurs 20 000 € de salaires de source étrangère imposés à l'étranger acquitte sans réforme un impôt (RAS + IR) total de 407 € alors qu'il acquittera après réforme 884 € (en optant pour le taux moyen sur l'ensemble des revenus mondiaux), soit + 117 %.

Avec le bénéfice éventuel de la décote (comme un résident), son impôt serait de 648 €, soit + 59 %.

4/ Un couple de salariés dont l'un déclare 30 000 € de salaires de source française et l'autre ayant par ailleurs 20 000 € de salaires de source étrangère imposés à l'étranger acquitte sans réforme un impôt (RAS + IR) total de 1 487 € alors qu'il acquittera après réforme 1 655 € (en optant pour le taux moyen sur l'ensemble des revenus mondiaux), soit + 11 %.

Avec le bénéfice éventuel de la décote (comme un résident), son impôt serait de 1 639 €, soit + 10 %.

En revanche, le bénéfice de la décote s'appliquerait à tous les contribuables non-résidents qui déclarent des revenus de source française, quelle que soit leur nature. Elle bénéficierait ainsi non seulement aux titulaires de salaires et pensions mais également aux titulaires de revenus fonciers ou de revenus de travailleurs indépendants. Elle conduirait ainsi, dans certaines situations, à un effet d'aubaine.

3.1.2. En outre, des améliorations en gestion permettraient de mieux accompagner les contribuables

La DINR traite les dossiers et les situations des particuliers non-résidents et des entreprises étrangères sans établissement stable en France.

Pour pouvoir accomplir ses missions au service d'une population de particuliers en croissance constante depuis plus de 15 ans (de l'ordre de 3 % à 4 % chaque année), la DINR, dont les effectifs avaient été réduits, a bénéficié d'une décision de rattrapage d'effectifs qui s'achèvera fin 2020.

Les chiffres sont les suivants :

Exercice	DINR effectif total	Services de gestion des particuliers de premier rang - SIPNR + Accueil fiscal (hors services de contentieux et patrimoine des particuliers, et services de direction)
2016	349	110
2017	355	113
2018	365	118
2019	385	136
Projection décembre 2020	435	170

Ce renforcement, indispensable pour réduire le temps d'attente et de traitement actuels des sollicitations des usagers, dont le nombre est très important (335 000 appels téléphoniques par an dont 42 000 réitérations, 150 000 messages e-contacts reçus) ne permettra toutefois pas de résoudre de manière structurelle le goulot d'étranglement inévitable lié à une population en croissance constante, combinée à l'absence d'automatisation, conduisant *in fine* à des incompréhensions de la part des contribuables et à une gestion toujours largement manuelle.

L'amélioration des outils de simulation actuels est à l'étude

La mise en place d'un simulateur s'agit d'une demande forte des représentants des contribuables non-résidents (*cf.* annexe).

Aucun simulateur complet de calcul n'est actuellement proposé aux particuliers non-résidents, contrairement aux résidents.

Comme indiqué précédemment, des travaux ont été réalisés pour automatiser, dans la déclaration en ligne, le calcul du taux moyen pour les usagers non-résidents. Dans ce cadre, un parcours spécifique a été mis en place pour ces usagers. Malgré cela, des retraitements restent nécessaire par les services de la DINR, notamment pour assurer la bonne répartition de la retenue à la source effectuée, entre la part libératoire et la part non libératoire.

L'établissement d'un simulateur permettant d'estimer l'impôt des contribuables non-résidents nécessiterait le développement d'un nouvel outil dont la complexité dépasserait de loin celle du simulateur actuellement existant pour les non-résidents. En effet, celui-ci devrait être capable de réaliser un double calcul d'impôt, pour établir le

montant d'impôt exact du contribuable¹⁰³. Par ailleurs, la charge de retraitement actuellement supportée par les services de la DINR devrait être en partie déportée vers le contribuable, car certaines situations ne peuvent pas être traitées de manière automatique (cas des périodes d'emploi autre qu'annuelles par exemple).

Compte tenu de sa complexité, un tel simulateur s'avérerait très coûteux à mettre en œuvre¹⁰⁴. Il serait en outre complexe à utiliser pour certains contribuables et ne réduirait pas la lourdeur des démarches à accomplir par les contribuables.

Toutefois, la possibilité d'exploiter le simulateur actuel destiné aux résidents pour permettre aux non-résidents d'estimer leur niveau d'imposition, avec l'établissement d'un pas à pas pour leur guider dans leur démarche, est actuellement à l'étude.

Le recours au régime « Schumacker » pourrait être facilité

Cette proposition est soutenue par les représentants des contribuables non-résidents (*cf.* annexe).

Les contribuables non-résidents domiciliés dans un des Etats de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen qui tirent l'essentiel de leurs revenus de France et ne bénéficient d'aucun mécanisme de nature à minorer l'imposition de leurs revenus en fonction de leur situation personnelle et familiale dans leur État de résidence peuvent bénéficier du régime dit des « contribuables non-résidents Schumacker »¹⁰⁵. Ils sont alors assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France tout en restant tenus à une obligation fiscale limitée à leurs seuls revenus de source française.

Ils peuvent, de la même manière que les contribuables fiscalement domiciliés en France, faire état, pour la détermination de leur impôt sur le revenu, des charges admises en déduction du revenu global et bénéficier des réductions et crédits d'impôts. Ils sont ainsi imposés selon les règles de droit commun applicables aux contribuables domiciliés fiscalement en France, sans application des taux minimum et taux moyen d'imposition prévus à l'article 197 A du CGI, ni des retenues à la source spécifiques aux contribuables non-résidents sur leurs revenus ou profits de source française¹⁰⁶.

¹⁰³ Afin de comparer les niveaux d'imposition entre taux minimum, barème de droit commun et taux moyen.

¹⁰⁴ Dans un contexte de contrainte sur les ressources, de telles évolutions coûteraient plusieurs centaines de jours-hommes.

¹⁰⁵ Pour plus de détails, *cf.* encadré en préambule du rapport.

¹⁰⁶ Notamment les retenues à la source prévues au 2 de l'article 119 *bis* et aux articles 125 A, 182 A, 182 A *bis*, 182 B, 244 *bis* et 244 *bis* A du CGI.

Pour y prétendre, le contribuable doit engager une procédure contentieuse et joindre, à cette fin, à sa déclaration de revenus, l'ensemble des documents et éléments de nature à établir les conditions précitées, notamment l'avis d'imposition sur le revenu établi dans l'État de résidence.

Cette procédure ne permet cependant pas d'éviter que certaines rémunérations, revenus, produits ou profits de source française soient soumis à une retenue ou un prélèvement à la source spécifiques. Dans cette hypothèse, il est admis d'appliquer¹⁰⁷, le cas échéant, les règles de droit commun d'imputation de ces retenues à la source. L'éventuel excédent constaté peut être restitué, sur demande, nonobstant le caractère non restituable éventuel du prélèvement, de manière à replacer le contribuable dans la situation qui aurait été la sienne s'il avait été imposé selon les règles applicables aux personnes domiciliées fiscalement en France.

Le respect de cette procédure contentieuse et le délai de traitement des demandes de remboursement permettant de résoudre l'essentiel des difficultés, tant pour l'administration fiscale que pour le contribuable.

Deux axes d'amélioration peuvent être envisagés.

Le premier consiste à passer d'une procédure contentieuse à une procédure déclarative, sur le modèle de celle prévue pour l'option pour le taux moyen. Il serait alors loisible au contribuable non-résident de demander l'application du régime Schumacker dans le cadre de sa déclaration de revenus à laquelle serait annexée une déclaration sur l'honneur indiquant le montant des revenus mondiaux perçus et attestant du respect des conditions précitées. L'administration procéderait alors à la liquidation directe de l'impôt sur la base du régime d'imposition applicable aux contribuables résidents selon les éléments déclarés. Les justificatifs devraient être produits, *a posteriori*, sur demande de l'administration fiscale.

Le second axe d'amélioration consisterait à prévoir la reconduction tacite du régime Schumacker, lorsque le contribuable en a bénéficié deux ou trois années consécutives ou lorsque le contribuable a bénéficié de ce régime une année et dispose d'un contrat de travail à durée indéterminée ou d'une pension de retraite. La proportion majoritaire de revenus de source française dans les revenus mondiaux serait dans ce cas présumée stable, mais ne présagerait pas de la situation réelle constatée *in fine*.

¹⁰⁷ Tolérance doctrinale prévue au bulletin officiel des finances publiques référencé BOI-IR-DOMIC-40.

Les contribuables non-résidents Schumacker récurrents, qui seraient alors imposés selon les mêmes règles que les résidents, sous réserve des conventions, et dispensés de renouveler chaque année une demande contentieuse, seraient soumis au PAS de droit commun.

Avant de mettre en œuvre une telle mesure, il convient toutefois d'en examiner, dans la mesure du possible, les conséquences, en particulier lorsqu'il apparaît, lors du dépôt de la déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle le régime Schumacker a été tacitement reconduit, que le contribuable ne remplit pas les conditions pour en bénéficier.

3.1.3. En revanche, l'octroi aux contribuables non-résidents des avantages fiscaux qui bénéficient aux résidents est à exclure

Parmi les recommandations du rapport sur la mobilité internationale des Français figurait l'octroi de certains avantages fiscaux aux non-résidents. Sont notamment cités le bénéfice de la réduction d'impôt au titre des dépenses d'hébergement en établissement liées à la dépendance (CGI, art. 199 *quindecies*), la réduction d'impôt au titre d'une prestation compensatoire versées à la suite d'une convention de divorce (CGI, art. 199 *octodecies*), la réduction d'impôt « Censi-Bouvard » au titre de la location meublée non professionnelle (CGI, art. 199 *sexvicies*), la réduction d'impôt au titre des dons faits par les particuliers (CGI, art. 200)¹⁰⁸, le crédit d'impôt pour la transition énergétique (CGI, art. 200 *quater*), la déduction des prestations compensatoires (CGI, art. 156-II-2°), la déduction partielle de la CSG afférente aux revenus du patrimoine (CGI, art. 154 *quinquies-II*), la déduction des cotisations d'épargne retraite mais également la possibilité de déduire du revenu imposable certaines charges qui répondent à des besoins sociaux et économiques en France. De telles propositions ont également fait l'objet d'amendements parlementaires au cours des dernières lois de finances¹⁰⁹ et ont également été reprises lors de la consultation sur le présent rapport¹¹⁰.

Ces propositions doivent être écartées pour les raisons suivantes.

¹⁰⁸ Notamment en faveur du développement du réseau de l'Agence pour l'enseignement du français à l'étranger (AEFE).

¹⁰⁹ Cf. amendements PLF 2018, Sénat 1^{ère} lecture, II-299 ; PLF 2019, AN 1^{ère} lecture, I-1651-1653, Sénat, I-839 ; PLF 2020, AN 1^{ère} lecture, I-2704-2474, Sénat 1^{ère} lecture, I-360-361-362-814.

¹¹⁰ Cf. infra annexe.

En premier lieu, une telle mesure constituerait une dénaturation profonde de l'économie générale du régime d'imposition des contribuables non-résidents, à rebours de la pratique internationale et de la logique fiscale, et conduirait à accorder un avantage disproportionné aux contribuables non-résidents.

Ces derniers sont en effet dans une situation objectivement différente de celle des résidents dans la mesure où les personnes domiciliées fiscalement en France sont tenues à une obligation fiscale illimitée sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux alors que les non-résidents ont une obligation fiscale limitée sur leurs seuls revenus de source française.

C'est pour cette raison que la loi fiscale¹¹¹ a dès l'origine prévu que les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France ne peuvent déduire aucune charge de leur revenu global.

En effet, dès lors que la France n'a pas le droit d'imposer la totalité des revenus du non-résidents qui contribuent donc de manière limitée aux charges publiques, elle n'a pas vocation à leur accorder leurs avantages fiscaux qui peuvent réduire cette contribution aux charges publiques.

A cet égard, permettre d'imputer les réductions d'impôt sur l'impôt calculé sur les seuls revenus de source française porterait une atteinte importante à la progressivité de l'impôt sur le revenu et serait critiquable au regard du principe d'égalité.

En effet, cela signifierait que des contribuables non-résidents ayant de très hauts revenus de source étrangère mais de faibles revenus de source française pourraient annuler totalement leur contribution aux charges publiques au titre de l'impôt sur le revenu français en bénéficiant d'une réduction d'impôt au titre d'une dépense ou d'un investissement alors qu'un contribuable résident ayant le même niveau de revenus et réalisant la même dépense ou investissement continuerait à contribuer aux charges publiques.

¹¹¹ Article 164 A du CGI.

Exemple 14

Soit un couple de contribuables non-résidents, deux enfants à charge, soit trois parts, titulaire de 7 500 € de revenus fonciers nets imposables de source française et 44 000 € de salaires de source étrangère en 2020.

Le foyer a recours, pour l'entretien de sa résidence secondaire en France, à un employé à domicile pour un montant annuel de 3 000 €.

Quels seraient les effets sur l'imposition de ce foyer si le crédit d'impôt services à la personne trouvait à s'appliquer ?

Ce crédit d'impôt est égal à 50% des dépenses effectivement supportées, retenues dans une limite annuelle dont le montant varie selon que le contribuable répond ou a en charge une personne répondant à certaines conditions d'invalidité. En règle générale, cette limite annuelle est fixée à 12 000 €, majorée de 1 500 € par enfant à charge dans la limite d'un plafond annuel de 15 000 €.

*Le montant d'impôt français dû par le foyer, après application du taux moyen, s'élève à **341 €**¹¹².*

*L'octroi du crédit d'impôt services à la personne aux non-résidents dans cette situation impliquerait le reversement, par l'administration fiscale, de **1 159 €** (341 – 1500) à ce foyer fiscal.*

L'avantage fiscal ainsi octroyé serait disproportionné par rapport à la charge fiscale pesant sur le foyer à raison de l'imposition de ses seuls revenus de source française.

En deuxième lieu, la seule exception au principe de non déductibilité des charges et de non application des réductions et crédits d'impôts concerne les contribuables non-résidents domiciliés dans l'UE ou dans un pays de l'EEE ayant conclu une convention fiscale avec la France qui tirent de la France la majorité ou la quasi-totalité de leurs revenus (les contribuables dits « Schumacker »), lesquels sont assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France tout en restant soumises à une obligation fiscale limitée.

Le bénéfice de ces dispositions découle de l'obligation à laquelle est tenue la France de respecter les principes communautaires, tels qu'interprétés par la Cour de justice de

¹¹² Pour le détail du calcul, se référer à l'exemple 5 figurant au 1.1.1.

l'Union européenne (CJUE) dans l'arrêt « Schumacker »¹¹³, notamment le principe de la libre circulation des personnes et de liberté d'établissement au sein de l'UE et de l'EEE, cette obligation ayant fait l'objet d'une transposition en droit interne *via* la doctrine fiscale.

Cette jurisprudence est susceptible de s'appliquer à tous les Etats membres, ce qui implique une réciprocité aux termes de laquelle un Français imposé dans un autre État membre peut, le cas échéant, se prévaloir des principes posés par l'arrêt « Schumacker ». Une telle réciprocité ne serait pas acquise s'agissant des contribuables non-résidents résidant dans un Etat non membre de l'UE ou partie à l'EEE ayant conclu avec la France une convention fiscale.

En l'absence de réciprocité, c'est à l'État de résidence qu'il revient d'accorder au contribuable les avantages fiscaux liés à ses charges, dépenses ou investissements puisque c'est cet Etat qui a, seul, la capacité d'apprécier la capacité contributive de la personne.

En dernier lieu, au regard du droit constitutionnel, l'ouverture des réductions et crédits d'impôt aux contribuables non-résidents soulève également des difficultés importantes en fonction de l'objectif de chaque mécanisme examiné individuellement.

Ainsi, lorsque ces dispositifs poursuivent une finalité budgétaire, à savoir différentes formes de soutien au pouvoir d'achat ou au niveau de vie, ils ne peuvent être ouverts aux contribuables non-résidents car une telle extension ne correspondrait pas à l'objectif de ces mécanismes, la France ne pouvant chercher à améliorer le pouvoir d'achat ou le niveau de vie des personnes domiciliées à l'étranger, au surplus lorsque ces personnes ne sont pas imposables en France sur l'intégralité de leurs revenus.

Lorsque ces dispositifs poursuivent une finalité incitative, il convient d'examiner si leur ouverture aux contribuables non-résidents favorise ou non la réalisation de cet objectif. Par exemple, il ne semble pas possible d'étendre des mesures en faveur de la natalité aux personnes domiciliées à l'étranger, car la France ne peut chercher à améliorer la natalité dans les autres Etats.

¹¹³ Cf. préambule.

En outre, si la domiciliation à l'étranger ne remet pas nécessairement en cause l'objectif poursuivi par des mécanismes destinés à favoriser l'investissement¹¹⁴, il n'en demeure pas moins que c'est en principe à l'Etat de résidence de tenir compte de ces avantages.

De même, des mesures destinées à lutter contre le travail dissimulé ou à favoriser l'emploi à domicile s'apprécient en principe dans un cadre national. Les avantages fiscaux tels que le crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile ou les services à la personne n'ont donc pas vocation à s'appliquer pour des dépenses réalisées à l'étranger. C'est à l'Etat de résidence, le cas échéant, d'accorder s'il le souhaite ces catégories d'avantages fiscaux. Lorsque les dépenses sont réalisées en France, là encore, l'application de l'avantage fiscal conduirait à porter atteinte à la progressivité de l'impôt.

Par ailleurs, accorder des réductions ou crédits d'impôts aux contribuables non-résidents conduirait à complexifier encore l'imposition de ces contribuables qui devraient être en mesure de conserver et fournir les justificatifs correspondants et alourdirait la charge de gestion par l'administration.

Enfin, une telle solution ne limiterait la hausse de fiscalité résultant de la réforme qu'au profit de la minorité de contribuables non-résidents pouvant prétendre au bénéfice de ces avantages fiscaux. En effet, le bénéfice des réductions et crédits d'impôts et de la déduction des charges du revenu global suppose d'avoir engagé certaines dépenses prévues par la loi (emploi d'un salarié à domicile, investissement immobilier, don aux associations...). La compensation des effets de la hausse de fiscalité par une telle mesure n'aurait d'effet qu'en faveur d'une minorité de contribuables non-résidents, alors même que les effets de la hausse de fiscalité qu'elle vise à compenser sont supportés par une majorité de contribuables non-résidents titulaires de salaires ou pensions de source française, qui n'ont pas nécessairement les moyens financiers de recourir de manière régulière à des dépenses ouvrant droit à des avantages fiscaux.

¹¹⁴ Par exemple, les mécanismes de soutien à l'investissement locatif sont ouverts aux investissements effectués dans certaines parties du territoire national.

3.2. Seules des mesures plus structurelles permettraient de préserver la situation des contribuables non-résidents

Préserver la situation des contribuables non-résidents ne peut passer que par la mise en place d'un barème spécifique d'imposition des salaires et pensions des contribuables non-résidents ou bien en revenant sur la suppression de la retenue à la source spécifique, partiellement libératoire, sur les salaires et revenus assimilés.

3.2.1. Afin de pallier les effets de la suppression de la retenue à la source partiellement libératoire prévue à l'article 182 A du CGI, un barème spécifique pourrait être prévu

Pour compenser la hausse d'impôt résultant de la suppression de la retenue à la source spécifique partiellement libératoire, la mise en place d'un barème spécifique pour le calcul de l'impôt sur le revenu des contribuables non-résidents a également été expertisée, sous deux formes.

La première proposition consisterait à instaurer un barème d'imposition à l'impôt sur le revenu applicable aux revenus de source française des non-résidents qui se substituerait aux modalités d'imposition actuelles, à savoir l'application du barème progressif avec taux minimum de 20 % et 30 %.

Ce barème serait rapproché du barème des résidents, ce qui serait susceptible d'améliorer la compréhension du dispositif par les non-résidents. Il aurait une première tranche à 0 %, mais avec une progressivité plus rapide destinée à tenir compte de la présence éventuelle de revenus étrangers non pris en compte, pourrait avoir la structure suivante :

Tranche de revenu	Taux d'imposition appliqué
Jusqu'à 5 000 €	0 %
De 5 000 € à 50 000 €	11 %
De 50 000 € à 90 000 €	30 %
Au delà de 90 000 €	41 %

Cette proposition présente toutefois des inconvénients substantiels.

En premier lieu, elle est incompatible avec le maintien du dispositif des taux minimums, qui garantissent actuellement le principe d'égalité devant les charges publiques au regard de l'obligation fiscale limitée qui s'applique aux non-résidents.

En deuxième lieu, elle entraînerait une variation injustifiée de l'imposition des contribuables non-résidents, même ceux qui ne perçoivent pas de salaires ou pensions et ne bénéficient pas aujourd'hui de la fraction libératoire de la retenue à la source spécifique. Au cas par cas, elle produirait des perdants, notamment parmi les contribuables qui bénéficiaient de la fraction libératoire, mais également des gagnants, sans que de telles variations d'impôt puissent être justifiées.

En troisième lieu, une telle mesure ne pourrait pas se combiner avec l'application de la décote pour le calcul du taux moyen susmentionnée. L'application de la décote procurerait un avantage supplémentaire pour les contribuables non-résidents, sans justification compte tenu du fait que les effets, sur le niveau d'imposition, de la retenue à la source partiellement libératoire seraient maintenus.

En dernier lieu, ce mécanisme ne permettrait pas de maintenir la dispense de déclaration dont bénéficient actuellement les contribuables non-résidents dont la rémunération imposable ne dépasse pas le seuil de la fraction libératoire de la retenue à la source spécifique et qui ne perçoivent pas d'autres revenus impliquant une régularisation par voie de rôle. Ces contribuables seraient soumis à des obligations déclaratives nouvelles.

La seconde proposition, alternative à la première, serait de prévoir que, pour les traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française des contribuables non-résidents n'excédant pas le seuil d'application de la retenue à 20 % (soit 43 477 € pour 2020), l'impôt résultant de l'application du taux minimum (ou du barème progressif s'il est plus élevé) ou, en cas de déclaration des revenus mondiaux, du taux moyen ne puisse excéder l'impôt résultant du barème actuel de la retenue à la source (0 % en deçà de 14 988 €, 12 % de 14 988 € à 43 477 € pour chaque titulaire de ce type de revenus).

Ce calcul serait effectué en reproduisant les effets actuels de la retenue à la source spécifique : bénéfice du barème pour chaque membre du foyer fiscal qui déclare des salaires ou pensions, prise en compte des périodes d'emploi ou de paiement pour apprécier le franchissement des seuils¹¹⁵.

Au cours de l'année de perception des revenus, le contribuable non-résident serait soumis au PAS de droit commun sur ses salaires ou pensions. L'année suivante, lors de la déclaration de ses revenus, le contribuable devrait indiquer, pour chaque membre du

¹¹⁵ En reproduisant les barèmes journaliers, hebdomadaire, mensuels ou trimestriels existants pour la retenue à la source spécifique.

foyer, la périodicité de paiement ou la période d'activité à laquelle se rapportent les salaires et pensions de chaque déclarant.

Sur la base de ces informations, l'impôt serait liquidé en accordant automatiquement le régime le plus favorable au contribuable, lorsque celui-ci, sur la base d'obligations déclaratives, aura fourni toutes les informations correspondantes (ex : option pour le taux moyen sur les revenus mondiaux).

Cette proposition présenterait l'avantage, par rapport à la première proposition, de reproduire strictement les effets de la retenue à la source partiellement libératoire, tout en conservant l'application du PAS de droit commun par les débiteurs lors du versement des salaires et pensions. La simplification pour les débiteurs de revenus serait donc préservée.

Une telle proposition présente néanmoins des inconvénients notables.

En premier lieu, par rapport au mécanisme actuel de la retenue à la source spécifique partiellement libératoire, cette mesure n'améliore pas la lisibilité de l'imposition du contribuable non-résident. Il s'agirait en effet de se replacer dans la situation qui aurait été la sienne si la retenue à la source spécifique avait continué à exister. Le risque d'erreur pourrait même être accru puisqu'aujourd'hui le débiteur des revenus procède à un premier calcul de la retenue à la source, en tenant compte notamment de la périodicité des revenus.

En deuxième lieu, le mécanisme devrait tenir compte, pour les revenus de source française, de l'application du taux minimum ou, s'il est plus élevé, du barème progressif, ainsi que de l'option pour l'application du taux moyen, lorsque le contribuable non-résident déclare ses revenus mondiaux.

En troisième lieu, la justification d'une telle mesure serait délicate du point de vue constitutionnel. La proposition constituerait en effet une dérogation importante au principe de l'imposition au barème progressif de l'ensemble des revenus, mais, à la différence de la retenue à la source spécifique actuelle, elle ne pourrait pas être justifiée par l'objectif de simplification et de sécurisation du recouvrement, en particulier pour ce qui concerne les missions temporaires. La seule justification possible serait qu'il s'agirait de rapprocher, sans changer le niveau d'imposition, les modalités de recouvrement de l'impôt sur le revenu des contribuables non-résidents sur celles des résidents compte tenu, pour ces derniers, de la mise en place du PAS depuis le 1^{er} janvier 2019. Par ailleurs, la complexité du dispositif est susceptible d'être critiquée au regard du principe d'intelligibilité de la loi.

En quatrième lieu, dans cette hypothèse aussi, une telle mesure ne pourrait pas se combiner avec l'application de la décote pour le calcul du taux moyen susmentionnée.

En cinquième lieu, une telle mesure ne serait pas de nature à réduire les régularisations et, dès lors, les difficultés de recouvrement qui peuvent en résulter s'agissant des contribuables non-résidents, dès lors que l'impôt prélevé au cours de l'année par le mécanisme du PAS pourra être éloigné de celui dû *in fine*. De la même façon, ce mécanisme ne permettrait pas de maintenir la dispense de déclaration.

Pour les services d'application de la DGFIP cette proposition conduirait à dessiner la cinématique suivante :

(1). liquidation d'un premier impôt sur les premiers 43 477 € (s'il s'agit de traitements et salaires : TS, pensions de retraite : PR ou rentes viagères : RV) établi sur la base du « barème résident » ;

(2). liquidation d'un deuxième impôt sur les premiers 43 477 € (s'il s'agit de TS, PR et RV) établi sur la base du « taux minimum ». Il faut alors retenir le plus élevé des deux pour le comparer avec la 3ème liquidation ;

(3). liquidation d'un troisième impôt sur ces mêmes revenus, mais en utilisant le barème de la RAS de l'article 182 A du CGI. Il faut alors retenir, entre max((1) ; (2)) et (3), l'impôt le plus favorable pour l'utilisateur. A priori, cela devrait toujours être l'impôt (3).

(4). liquidation d'un quatrième impôt qui regroupe les autres revenus (RF, BIC, BNC, BA) quel que soit leur montant et la fraction supérieure à 43 477 € des traitements, salaires, pensions et rentes viagères, établi sur la base du « barème résident » ;

(5). liquidation d'un cinquième impôt qui regroupe les autres revenus (RF, BIC, BNC, BA) quel que soit leur montant et la fraction supérieure à 43 477 € des traitements, salaires, pensions et rentes viagères, établi sur la base du « taux minimum ». Il faut alors retenir le plus élevé entre (4) et (5).

L'impôt dû in fine correspondrait alors à $\min((1) ; (2) ; (3)) + \max((4) ; (5))$.

3.2.2. La retenue à la source spécifique, partiellement libératoire, sur les salaires et revenus assimilés de source française des contribuables non-résidents pourrait être maintenue et ses modalités de gestion améliorées

La suppression de la retenue à la source spécifique sur les salaires et revenus assimilés n'étant pas encore entrée en vigueur, revenir sur cette mesure pourrait être mis en œuvre sans difficulté. Cela permettrait d'éviter l'augmentation significative du niveau d'imposition des contribuables non-résidents décrite au 2.3.3, de maintenir un régime simple et favorable pour les contribuables non-résidents titulaires de faibles salaires ou pensions de source française et de maintenir l'attractivité fiscale de la France sur le plan de l'imposition des revenus de source française. Cela permettrait également de limiter les risques de régularisation importante et les difficultés de recouvrement qui pourraient résulter de cette augmentation du niveau d'imposition.

Le circuit de restitution d'excédent
de retenues à la source des contribuables non-résidents

Le contribuable non-résident dépose une réclamation contentieuse auprès du SIP non-résidents. Après vérification du bien-fondé de la réclamation, le service recherche le double de la déclaration n° 2494 (déclaration de retenue à la source) transmise par le service des impôts des entreprises (SIE) du siège de la partie versante de la retenue.

Cette déclaration est obligatoire afin, d'une part, de vérifier que la partie versante a effectivement reversé la retenue auprès de l'administration et, d'autre part, d'obtenir les références comptables des encaissements nécessaires pour procéder à la restitution.

Si le SIP non-résidents ne trouve pas la déclaration n° 2494, une demande de recherche est formulée au SIE du siège de la partie versante de la retenue. Si cette recherche est infructueuse, un rejet est adressé au réclamant.

Il lui est mentionné qu'il est possible de renouveler sa demande, accompagnée des pièces attestant du paiement de la retenue à la source par l'employeur.

En outre, une expertise approfondie pourrait être engagée pour améliorer les modalités de gestion de la retenue à la source spécifique partiellement libératoire afin de traiter automatiquement les demandes de bénéfice du taux moyen et la restitution des excédents de retenue à la source.

Depuis la campagne 2020 de déclaration des revenus 2019, l'automatisation du calcul du taux moyen et du montant d'impôt dû a été mise en production dans la déclaration en ligne. Certaines situations nécessitent tout de même un retraitement par les services (périodes d'emploi autres qu'annuelles, départ à l'étranger et retour de l'étranger), car

leur automatisation nécessiterait des travaux informatiques trop importants. Dans ces situations particulières, le contribuable ne dispose pas de son montant d'impôt en fin de déclaration en ligne et sa déclaration doit être traitée par les services de la DINR avant de partir en taxation.

L'amélioration du parcours en ligne des non-résidents et la meilleure visibilité apportée à l'utilisation du taux moyen a permis d'augmenter sensiblement le nombre de foyers fiscaux ayant eu recours à cette option. L'activation de l'option se traduit par l'application de l'imposition la plus favorable à l'utilisateur (taux minimum ou taux moyen), en fonction des éléments de sa déclaration.

En cas d'option pour le taux moyen, le contribuable peut être fondé à demander le remboursement de l'excédent de retenue à la source prélevée. Cette restitution nécessite une demande de sa part, et s'effectue à l'issue d'un processus de gestion lourd et en partie manuel effectué par les services fiscaux. Avant d'accorder la restitution, la DINR vérifie que les montants de retenue à la source dont la restitution est demandée ont bien fait l'objet d'un paiement de la part du tiers collecteur concerné et, d'autre part, que ce qui a été déclaré par l'utilisateur dans sa déclaration de revenus ou dans sa réclamation est bien cohérent avec ce qui a été collecté auprès du tiers collecteur. Cette vérification nécessite des actions manuelles de récupération des déclarations n° 2494 et de vérifications des périodes d'emploi.

Le remboursement automatique de la retenue à la source réalisée sur les revenus perçus par les contribuables non-résidents ne permettrait pas à la DINR de réaliser ces contrôles (à savoir la vérification, par le service des impôts des entreprises concerné, du bon encaissement des sommes prélevées à la source et la vérification des données déclarées par le contribuable par rapport aux déclarations du tiers collecteur).

Il pourrait toutefois être expertisé la mise en place d'un remboursement automatique du trop-prélevé de retenue à la source, sur la partie non libératoire de celle-ci, pour les contribuables optant pour le taux moyen. Ce remboursement automatique nécessiterait, d'une part, d'expertiser au préalable les problématiques comptables liées à l'encaissement des montants de retenue à la source de l'article 182 A du CGI via la déclaration 2494 par le service des impôts des professionnels de la DINR et, d'autre part, de lever les contrôles *a priori* réalisés par les services de la DINR¹¹⁶. Au titre des revenus 2018, environ 3 100 foyers avaient opté pour le régime du taux moyen et avaient

¹¹⁶ Ce qui signifie que des remboursements à tort pourrait être réalisé dans ce contexte, du fait de l'absence de contrôles *a priori*, dans une proportion qu'il n'est pas possible de quantifier.

été trop prélevés au titre de la retenue à la source par rapport au montant de l'impôt calculé. Le remboursement automatique aurait coûté à l'Etat 12 M€ (montant cumulé de retenue à la source non libératoire de 16,8 M€ pour un montant cumulé de l'impôt sortie barème de 4,8 M€). Cette estimation devra être réévaluée au regard du nombre croissant de foyers fiscaux ayant opté pour le taux moyen en 2020 mais montre que le risque pris sur le plan budgétaire reste limité.

Pour lever ces difficultés, la possibilité d'utiliser la DSN pour permettre de déclarer et de reverser la retenue à la source spécifique pourrait être expertisée. Une telle évolution permettrait de supprimer l'obligation pour les débiteurs de souscrire une déclaration n° 2494 spécifique et, pour les services fiscaux, d'améliorer le pré-remplissage des déclarations de revenus, le remboursement des excédents de retenues à la source et le contrôle fiscal.

Combinées avec les améliorations évoquées *supra* (amélioration des outils de simulation et mise en œuvre facilitée du régime des contribuables non-résidents Schumacker), cette modification de la réforme serait de nature à répondre aux préoccupations exprimées par les contribuables non-résidents et leurs représentants.

3.2.3. En revanche, revenir sur l'augmentation du taux minimum et sur les différentes mesures favorables l'ayant accompagnée est à exclure

La suppression de la hausse du taux minimum serait favorable à certains des contribuables non-résidents les plus aisés, mais impliquerait de revenir sur une mesure qui, à la différence de la suppression de la retenue à la source spécifique partiellement libératoire, est d'ores et déjà applicable, et ce depuis l'imposition des revenus de l'année 2018.

Par ailleurs, la suppression de cette mesure impliquerait, par cohérence, de revenir également sur les mesures favorables (déductibilité des pensions alimentaires pour le calcul du taux moyen, maintien du bénéfice de la réduction d'impôt Pinel, exonération des plus-values immobilières en raison du départ à l'étranger, exonération de CSG et de CRDS sur les revenus du capital...) adoptées en loi de finances pour 2019 et en loi de financement de la sécurité sociale pour 2019, dont elle constituait la contrepartie.

Revenir sur cet équilibre n'est pas recommandé.

CONCLUSION

Le principal impact de la réforme votée en lois de finances pour 2019 et pour 2020, pour les contribuables non-résidents titulaires de salaires et pensions de source française, est l'augmentation d'impôt résultant de la suppression de la retenue à la source spécifique et de son caractère partiellement libérateur.

Parmi les pistes d'évolutions étudiées dans le cadre du présent rapport :

- certaines évolutions ne sont pas recommandées pour compenser la hausse d'impôt résultant de la suppression de cette retenue à la source spécifique : accorder des réductions ou crédits d'impôt aux contribuables non-résidents ou annuler la hausse du taux minimum entrée en vigueur depuis l'imposition des revenus de l'année 2018 ;
- des pistes d'évolutions en gestion pourraient être approfondies en vue de leur mise en œuvre sans qu'il soit nécessaire de modifier la loi : poursuivre l'amélioration déjà engagée du processus déclaratif des contribuables non-résidents ou encore favoriser la mise en œuvre du dispositif dit « Schumacker ».

Enfin, concernant les effets de la hausse du niveau d'imposition résultant de la suppression de la retenue à la source spécifique partiellement libérateur, trois séries de mesures distinctes sont envisageables :

- 1- appliquer la décote pour le calcul du taux moyen lorsque le contribuable non-résident déclare ses revenus mondiaux permettrait d'atténuer cette hausse pour les foyers modestes, sans la combler, et créerait des effets d'aubaine ;
- 2- mettre en place un barème spécifique, mais, selon les options envisagées, ce barème soit, en prévoyant un niveau d'imposition différent, continuerait à faire des perdants et ne pourrait être justifié, soit, en aboutissant, lors de la liquidation définitive de l'impôt, au niveau d'imposition qui existait avec la retenue à la source spécifique partiellement libérateur, serait source d'une complexité supplémentaire et de difficultés notables ;
- 3- revenir sur la suppression prévue de la retenue à la source spécifique partiellement libérateur permettrait de ne pas modifier le niveau d'imposition des non-résidents et pourrait être assorti d'une expertise des moyens d'intégrer les déclarations de retenues à la source des collecteurs dans la DSN ou la déclaration PASRAU, utilisées pour le PAS de droit commun et de simplifier en gestion les restitutions des excédents de retenues à la source.