

Instruction du 26 juillet 1977

IMPÔT SUR LE REVENU. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

CHAMP D'APPLICATION

Territorialité. Modification des règles de territorialité et des conditions d'imposition des personnes non domiciliées en France **B 11, 71, 72**

Commentaires de la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976

(Service de la législation fiscale)

(Sous-directions B, C et E — Bureaux B 1, C 1 et E 1)

SUMMAIRÉ

	Numéros de référence
INTRODUCTION.	
SECTION I. — PERSONNES IMPOSABLES	1 à 29
§ 1. CONTRIBUABLES DOMICILIÉS EN FRANCE	1 à 10
A. DÉFINITION DU DOMICILE FISCAL	1 à 6
a. Critères d'ordre personnel	3 et 4
1. Foyer en France	3
2. Lieu de séjour principal en France	4
b. Critère d'ordre professionnel : lieu d'exercice de l'activité professionnelle	5
c. Critère d'ordre économique : centre des intérêts économiques	6
B. CAS DES AGENTS DE L'ÉTAT EXERÇANT LEURS FONCTIONS A L'ÉTRANGER	7 à 9
a. Personnes concernées	8
b. Régime applicable	9
C. INCIDENCE DES CONVENTIONS INTERNATIONALES	10
§ 2. CONTRIBUABLES DOMICILIÉS HORS DE FRANCE	11 à 29
A. CONTRIBUABLES DISPOSANT DE REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE	11 à 26
1 ^{er} GROUPE. — REVENUS AFFÉRENTS A DES BIENS OU DROITS SIS EN FRANCE OU A UNE ACTIVITÉ EXERCÉE EN FRANCE	12 à 20
a. Revenus d'immeubles sis en France	13
b. Revenus de valeurs mobilières françaises	14
c. Revenus d'exploitations sises en France	15
d. Revenus tirés d'activités professionnelles exercées en France ..	16
e. Revenus tirés d'opérations de caractère lucratif réalisées en France	17
f. Plus-values et profits immobiliers	18
g. Plus-values de cession de droits sociaux	19

	Numéros de référence
2° GROUPE. — REVENUS VERSÉS PAR UN DÉBITEUR DOMICILIÉ OU ÉTABLI EN FRANCE	21 à 26
a. <i>Pensions et rentes viagères</i>	22
b. <i>Produits définis à l'article 92 du C.G.I.</i>	23
c. <i>Produits perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales</i>	24
d. <i>Produits tirés de la priorité industrielle ou commerciale et de droits assimilés</i>	25
e. <i>Sommes payées en rémunération de prestations de toute nature.</i>	26
B. <i>CAS DES CONTRIBUABLES QUI DISPOSENT D'UNE HABITATION EN FRANCE</i>	27 à 29
a. <i>Existence d'une habitation</i>	28
b. <i>Mode de disposition de l'habitation</i>	29
SECTION II. — ÉTENDUE DE L'OBLIGATION FISCALE	30 à 39
§ 1. CONTRIBUABLES DOMICILIÉS : OBLIGATION FISCALE ILLIMITÉE	30 à 38
A. <i>SITUATION DES SALARIÉS ENVOYÉS A L'ÉTRANGER PAR UN EMPLOYEUR ÉTABLI EN FRANCE</i>	31 à 37
a. <i>Cas d'exonération totale</i>	33 à 36
1. <i>Salariés soumis à l'étranger à un impôt sur le revenu sensiblement comparable à l'impôt français</i>	33
2. <i>Activité exercée à l'étranger pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs</i>	34 à 36
b. <i>Cas d'exonération partielle</i>	37
B. <i>ABROGATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 164-1 C.G.I. A COMPTER DU 1^{er} JANVIER 1979</i>	38
§ 2. CONTRIBUABLES NON DOMICILIÉS : OBLIGATION FISCALE RESTREINTE	39
SECTION III. — MODALITÉS D'IMPOSITION	40 à 131
§ 1. CONDITIONS D'IMPOSITION DES CONTRIBUABLES DOMICILIÉS EN FRANCE	41 à 50
A. <i>DÉTERMINATION DES REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE</i>	42
B. <i>DÉCLARATION DES REVENUS ENCAISSÉS HORS DE FRANCE</i>	43
C. <i>CONDITIONS D'IMPOSITION EN FRANCE DES REVENUS PERÇUS PAR LES SALARIÉS ENVOYÉS A L'ÉTRANGER PAR UN EMPLOYEUR ÉTABLI EN FRANCE</i>	44 à 46
a. <i>Contribuables percevant des salaires totalement exonérés</i>	45
b. <i>Contribuables percevant des salaires partiellement exonérés</i> ...	46
D. <i>CONDITIONS D'IMPOSITION DES AGENTS DE L'ÉTAT EN SERVICE A L'ÉTRANGER ET AYANT LEUR DOMICILE FISCAL EN FRANCE</i>	47 à 50
a. <i>Agents non soumis à l'étranger à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus</i>	47 à 49
b. <i>Agents de l'État ayant conservé leur foyer en France</i>	50

	Numéros de référence
§ 2. CONDITIONS D'IMPOSITION DES CONTRIBUABLES NON DOMICILIÉS EN FRANCE	51 à 131
A. DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION	52 à 59
a. Contribuables non-résidents	52 à 54
1. Détermination du revenu global net	53
2. Détermination du revenu imposable	54
b. Contribuables disposant d'une habitation en France	55 à 59
1. Champ d'application de la taxation forfaitaire	56
2. Détermination de la base forfaitaire d'imposition	57
3. Modalités d'application du système forfaitaire	58 et 59
B. CALCUL DE L'IMPÔT	60 à 64
a. Contribuables taxés en fonction de leurs revenus de source française	60
1. Règles de calcul	61
2. Application d'un taux minimum d'imposition	62
3. Contribuables disposant de revenus ayant leur source dans les D.O.M.	63
b. Contribuables taxés en fonction de la valeur locative de l'habitation	64
C. RETENUE A LA SOURCE	65 à 98
a. Retenue applicable à certains revenus non salariaux	66 à 75
1. Champ d'application de la retenue	66
2. Conditions d'application de la retenue	67
3. Montant de la retenue	68 à 70
4. Imputation de la retenue	71
5. Obligations des parties versantes	72
6. Sanctions	73 à 75
b. Retenue applicable aux salaires, pensions et rentes viagères ..	76 à 96
1. Champ d'application	77 et 78
2. Base de la retenue	79 à 85
— TRAITEMENTS ET SALAIRES	80 à 84
— PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES	85
3. Taux de la retenue	86
4. Calcul de la retenue	87 à 90
— TRAITEMENTS ET SALAIRES	87 à 89
— PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES	90
5. Imputation et régularisation	91 à 93
6. Obligations des débiteurs	95
7. Sanctions	96
c. Autres retenues et prélèvements	97 et 98
D. INCIDENCE DES CONVENTIONS INTERNATIONALES, EN VIGUEUR A LA DATE DU 1^{er} JUILLET 1977, AU REGARD DE L'APPLICATION DE LA RETENUE A LA SOURCE	99 à 131
a. Retenue à la source sur certains revenus non salariaux	100 à 118
1. Sommes versées aux personnes exerçant des professions indépendantes	100 à 105
— RÈGLES GÉNÉRALES	101 et 102
— CAS PARTICULIER DES ARTISTES ET DES SPORTIFS	103 à 105

	Numéros de référence
2. Produits perçus par les inventeurs, au titre des droits d'auteur, ou tirés de la propriété industrielle ou commerciale	106 à 112
3. Sommes payées en rémunération de prestations de toute nature fournies ou utilisées en France	113 à 118
— PRESTATIONS AYANT LE CARACTÈRE DE REDEVANCES AU SENS DES CONVENTIONS	113
— AUTRES PRESTATIONS	114 et 115
— PRESTATIONS FOURNIES PAR LES ARTISTES ET SPORTIFS ET PAYÉES A UN TIERS (SOCIÉTÉS D'ARTISTES)	116 à 118
b. <i>Retenue applicable aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères</i>	119 à 131
1. Traitements et salaires	119 à 128
— PRINCIPE	119
— EXCEPTIONS :	
● <i>mission temporaire</i>	120
● <i>travailleurs frontaliers</i>	121
● <i>rémunérations publiques</i>	122
● <i>professeurs, étudiants, salariés travaillant à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international...</i>	123
● <i>exemples de clauses conventionnelles</i>	124 à 127
● <i>artistes et sportifs salariés</i>	128
2. Pensions et rentes viagères	129 à 131
— PENSIONS ET RENTES PRIVÉES	129
— PENSIONS ET RENTES PUBLIQUES	130
— PENSIONS DE SOURCE FRANÇAISE SERVIES A CERTAINS RÉSIDENTS MONÉGASQUES	131
SECTION IV. — LIEU D'IMPOSITION	132 et 133
§ 1. CONTRIBUABLES DOMICILIÉS EN FRANCE	132
§ 2. CONTRIBUABLES DOMICILIÉS HORS DE FRANCE	133
SECTION V. — OBLIGATIONS INCOMBANT AUX CONTRIBUABLES NON DOMICILIÉS	134 à 139
§ 1. DÉCLARATION	134 et 135
§ 2. DÉSIGNATION D'UN REPRÉSENTANT EN FRANCE	136 à 139
A. <i>PERSONNES CONCERNÉES</i>	137 et 138
B. <i>SANCTIONS APPLICABLES EN CAS DE DÉFAUT DE DÉSIGNATION D'UN REPRÉSENTANT EN FRANCE</i>	139

ANNEXES

I. *Liste des pays dont les ressortissants sont admis à bénéficier des mêmes avantages que les contribuables de nationalité française.*

II. *Loi du 29 décembre 1976.*

III. *Décret du 28 mars 1977.*



INTRODUCTION

Les règles qui régissaient jusqu'à présent le champ d'application territorial de l'impôt sur le revenu, issues de celles qui étaient applicables, avant 1960, en matière de taxe proportionnelle et de surtaxe progressive, étaient souvent complexes et parfois inadaptées. Ces dispositions combinaient, en effet, les notions de résidence et de domicile sans les définir de manière précise. De plus, elles pouvaient aboutir, dans certains cas, à mettre à la charge des personnes non domiciliées en France et notamment de celles qui avaient conservé une résidence dans notre pays, des impositions excessives.

La présente instruction a pour objet de commenter la loi du 29 décembre 1976 et de répondre aux nombreuses questions qui ont été posées à son propos tant par les services que par les contribuables. Elle a été conçue de manière à permettre aux utilisateurs de trouver rapidement la réponse à ces questions.

Les modifications résultant des nouvelles dispositions, qui vont dans le sens de la simplification, de la modernisation et de la normalisation, concernent essentiellement :

- la définition des personnes imposables;
- l'étendue de l'obligation fiscale;
- les modalités d'imposition des contribuables non domiciliés en France.

Elles s'accompagnent de mesures relatives au champ d'application des droits de mutation à titre gratuit, délimité à présent par référence au lieu du domicile du donateur ou du défunt, ce domicile étant défini comme en matière d'impôt sur le revenu (*cf. instruction distincte, série 7 E*).

1° Personnes imposables.

Pour améliorer la clarté de la réglementation et la sécurité juridique des situations individuelles, les critères tirés de la résidence habituelle du contribuable ou de sa nationalité ont été abandonnés.

Le champ d'application de l'impôt sur le revenu est désormais fixé par référence aux seules notions de *domicile fiscal* ou de *source du revenu*.

Le texte légal donne une définition précise du domicile inspirée de la jurisprudence du Conseil d'État et des critères retenus par l'O.C.D.E. Sont ainsi considérés comme *fiscalement domiciliés en France* :

- les personnes qui ont sur le territoire français leur foyer ou le lieu de leur séjour principal;
- celles qui y exercent une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles n'établissent que cette activité est exercée en France à titre accessoire;
- celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques;
- les agents de l'État exerçant leurs fonctions dans un pays où ils ne sont pas soumis à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

Bien entendu, les incidences de cette définition se trouvent atténuées par le jeu des conventions fiscales internationales destinées à éviter les doubles impositions, la règle de droit international prévalant toujours sur la loi interne.

2° Étendue de l'obligation fiscale.

Sous réserve de l'application des conventions internationales, les contributions domiciliés en France sont soumis à une *obligation fiscale illimitée* et sont imposés dans les conditions de droit commun sur l'ensemble de leurs revenus de source française ou étrangère. Une exception est toutefois prévue en faveur des salariés détachés à l'étranger par leur entreprise et qui ont conservé leur foyer en France.

Les contribuables domiciliés hors de France sont imposables à raison de leurs *seuls revenus de source française* limitativement énumérés par la loi. Toutefois, la base d'imposition des contribuables de nationalité étrangère domiciliés dans des pays n'ayant pas conclu de convention avec la France, et qui disposent d'une ou plusieurs habitations dans notre pays, ne peut être inférieure à trois fois la valeur locative de cette ou de ces habitations.

3° Particularités d'imposition des contribuables non domiciliés.

Il s'agit de mesures d'accompagnement répondant à un souci de modernisation et de normalisation.

a. Les conditions d'imposition des revenus de source française perçus par les contribuables domiciliés hors de France diffèrent du droit commun afin de tenir compte du fait

que les revenus ainsi taxés ne représentent qu'une partie de ceux dont dispose le contribuable et, par là même, de maintenir l'équilibre avec la situation faite aux contribuables fiscalement domiciliés en France; ainsi, en principe :

— l'imputation des charges habituellement déductibles du revenu global n'est d'une manière générale pas autorisée;

— un taux minimum d'imposition de 25 % est applicable.

b. Il est institué une retenue à la source qui porte aussi bien sur les sommes versées en rémunération d'une activité non commerciale que sur l'ensemble des produits tirés de la propriété industrielle, de la cession ou concession de certificats d'obtention de nouvelles variétés végétales ainsi que sur les sommes payées en rémunération de prestations fournies ou utilisées en France. Le taux de cette retenue est de 33 1/3 %. Corrélativement, la retenue à la source de 24 % visée aux articles 4 bis 1°, 105 à 107 et 1671 du Code général des Impôts est abrogée à compter du 1^{er} janvier 1977.

c. Afin de garantir au Trésor le versement de l'impôt dû à raison de certains revenus, il est également institué une retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères servis à des personnes non domiciliées en France.

Cette retenue est calculée, en 1977, selon le tarif suivant correspondant à une durée d'un an :

0 % de 0 à 20.000 F;

15 % de 20.000 F à 60.000 F;

25 % au-delà de 60.000 F.

Ces tranches varieront chaque année dans la même proportion que la limite la plus proche figurant au barème général de l'impôt sur le revenu.

d. Une taxation spécifique est appliquée aux personnes morales étrangères qui disposent de propriétés immobilières en France ou qui en concèdent la jouissance gratuitement ou moyennant un loyer inférieur à la valeur locative réelle. Ces sociétés sont soumises à l'impôt sur les sociétés sur une base égale à trois fois la valeur locative de ces propriétés à moins qu'ils ne s'agisse d'organismes étrangers à but non lucratif.

Cette mesure répond principalement à un souci de moralisation. En effet, en vue d'échapper aux taxations minimales instituées par les articles 164-2, 168 ou 180, certains contribuables disposant de résidences en France en transféraient la propriété apparente à des sociétés immobilières dont le siège était situé dans un « paradis fiscal ». Ces nouvelles dispositions feront l'objet d'une instruction distincte.

4° Dispositions particulières.

Enfin, le texte légal a prévu des mesures spécifiques en faveur des Français se trouvant à l'étranger afin de limiter les impositions mises à leur charge lorsqu'ils ont conservé une habitation dans notre pays, lorsqu'ils perçoivent des salaires ou pensions de source française ou lorsqu'ils sont détachés provisoirement à l'étranger.

a. Les Français domiciliés à l'étranger échappent à la taxation forfaitaire minimale d'après la valeur locative de l'habitation dont ils disposent en France s'ils justifient avoir été soumis dans le pays de leur domicile à un impôt personnel au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient à supporter en France sur la même base d'imposition.

b. Pour les salariés et pensionnés de nationalité française domiciliés hors de France, la fraction des salaires et pensions ayant fait l'objet d'une retenue inférieure ou égale à 15 % (soit pour l'année 1977 la fraction inférieure à 60.000 F) n'est pas prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu selon le barème de droit commun.

Cette mesure se traduit donc, en ce qui concerne l'année 1977, par l'exonération des intéressés lorsque leur revenu imposable n'excède pas 20.000 F et par l'application d'un taux réduit de 15 % pour la fraction des salaires et pensions comprises entre 20.000 F et 60.000 F.

c. Les traitements et salaires perçus en rémunération de leur activité à l'étranger par des personnes de nationalité française qui ont leur domicile fiscal en France (foyer en France notamment) et qui sont envoyées à l'étranger par un employeur établi en France sont exonérées de l'impôt sur le revenu en France lorsque l'une des conditions suivantes est remplie :

— Les rémunérations ont été soumises à l'étranger à un impôt sur le revenu au moins égal aux deux tiers de l'impôt dû en France sur la même base d'imposition;

— Les salaires se rapportent à des activités déterminées exercées à l'étranger pendant une durée supérieure à 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs.

Dans l'hypothèse où les exonérations ci-dessus ne trouvent pas à s'appliquer, les salariés détachés à l'étranger ne sont soumis à l'impôt en France qu'à concurrence du montant du salaire qu'ils auraient perçu si leur activité avait été exercée en France.

Remarque. — Les mesures d'allégement prévues en faveur des personnes de nationalité française domiciliées ou détachées à l'étranger doivent être appliquées aux nationaux des pays étrangers ayant conclu avec la France un accord de quelque nature qu'il soit (convention fiscale, accord commercial ou convention d'établissement), comportant une clause de non-discrimination.

Les nouvelles dispositions sont applicables à compter du 1^{er} janvier 1977, c'est-à-dire pour l'imposition des revenus de 1977 et des années suivantes.

**

SECTION I

PERSONNES IMPOSABLES

1. Jusqu'alors, le champ d'application territorial de l'impôt sur le revenu était déterminé par les dispositions des articles 4, 164 et 165 du Code général des Impôts qui faisaient intervenir divers critères tirés de la résidence habituelle du contribuable, de son domicile, de sa nationalité, de la source de ses revenus (*cf. Doc. de base 5 B 112*). En pratique, deux critères revêtaient une importance prépondérante : le *domicile fiscal* et la *source de revenu*.

C'est la raison pour laquelle l'article 1^{er} de la loi du 29 décembre 1976 définit les personnes imposables en France par référence aux notions de domicile, d'une part, et de source de revenu, d'autre part.

La distinction entre contribuables domiciliés en France et contribuables domiciliés hors de France a une grande importance car seuls les premiers sont tenus à une obligation fiscale illimitée alors que les seconds ne sont imposables que sur leurs revenus de source française (1) [*cf. section II*].

§ 1. CONTRIBUABLES DOMICILIÉS EN FRANCE

A. DÉFINITION DU DOMICILE FISCAL

2. Jusqu'à présent, était considérée comme ayant son domicile fiscal en France toute personne qui avait dans notre pays :

— soit le centre de ses intérêts, sans que cette notion soit définie d'une manière très précise;

— soit une résidence habituelle — entendue au sens de séjour principal — conservée depuis plus de cinq ans (*cf. Doc. de base 5 B 1122*).

La notion de domicile était donc souvent difficile à saisir avec certitude malgré les précisions apportées par la jurisprudence du Conseil d'État.

La nouvelle définition du domicile fiscal fait appel à des critères plus aisés à appliquer. En effet, *aux termes de l'article 2 de la nouvelle loi, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France* (2), qu'elles soient de nationalité française ou étrangère :

- les personnes qui ont en France leur *foyer* ou le lieu de leur *séjour principal*;
- celles 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;
- celles qui ont en France le *centre de leurs intérêts économiques*.

(1) Ou éventuellement d'après une base forfaitaire s'ils disposent d'une résidence dans notre pays.

(2) Entendu au sens de France métropolitaine et D.O.M.

D'une manière générale, la notion de domicile doit être appréciée au niveau du chef de famille (1). Mais, lorsque le chef de famille a son domicile fiscal en France, il convient, néanmoins, conformément aux dispositions combinées des articles 1 et 2 de la loi, d'examiner la situation de chacune des personnes qui composent le foyer fiscal au regard des critères du domicile énoncés par l'article 2 de la loi, et de déterminer, par voie de conséquence, l'étendue de l'obligation fiscale de chacun des autres membres de ce foyer.

Ainsi, les revenus de source étrangère du conjoint et des enfants d'un chef de famille soumis en France à une obligation fiscale illimitée, ne sont imposables en France que pour autant que le conjoint et les enfants sont eux-mêmes et personnellement considérés comme « fiscalement domiciliés en France » (2).

a. Critères d'ordre personnel.

1. Le contribuable a son foyer en France.

3. D'une manière générale, le foyer s'entend du lieu où le contribuable ou sa famille (épouse et enfants) habite normalement, c'est-à-dire du lieu de la résidence habituelle, à condition que cette résidence en France ait un caractère permanent.

Cette résidence demeure le foyer du contribuable même si le chef de famille est amené, en raison des nécessités de sa profession, à séjourner ailleurs temporairement ou pendant la plus grande partie de l'année, dès lors que, normalement, la famille continue d'y habiter et que tous ses membres s'y retrouvent. Ainsi, les salariés détachés provisoirement à l'étranger par leur entreprise sont normalement considérés comme fiscalement domiciliés en France s'ils ont laissé leur famille dans notre pays.

2. Le contribuable a son lieu de séjour principal en France.

4. La condition de séjour principal est réputée remplie lorsque le contribuable est personnellement et effectivement présent à titre principal en France, quels que puissent être, par ailleurs, le lieu et les conditions de séjour de sa femme et de ses enfants. Peu importe également que l'intéressé vive à l'hôtel ou dans un logement mis gratuitement à sa disposition.

En règle générale, doivent être considérés comme ayant en France le lieu de leur séjour principal *les contribuables qui y séjournent pendant plus de six mois au cours d'une année donnée* (cf. Doc. de base 5 B 1121, § 19 et s.).

Cependant, 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 et 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 étrangers (cf. notamment Arr. C. E. du 19 novembre 1969, req. n° 75-295; Doc. de base 5 B 1121, § 21 et Arr. C. E. du 16 juillet 1976, rep. n° 94-488).

Remarque. — Il n'y a pas lieu de s'attacher à la règle des six mois pour l'imposition des revenus de l'année au cours de laquelle le contribuable acquiert un domicile en France ou, au contraire, transfère son domicile à l'étranger : l'imposition est alors établie en application des règles fixées à cet égard par les articles 166 et 167 du C.G.I.

b. Critère d'ordre professionnel : le contribuable exerce une activité professionnelle en France.

5. Selon les dispositions du texte légal, doivent être également considérées comme ayant leur domicile 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.

(1) Sur le plan fiscal, le mari est normalement chef de famille, mais la femme le remplace dans cette fonction s'il est hors d'état de manifester sa volonté en raison de son incapacité, de son absence, de son éloignement ou de toute autre cause. En cas de décès du mari, la veuve devient chef de famille. Enfin, les contribuables célibataires ou divorcés qui ont des personnes à charges sont également considérés comme chefs de famille.

(2) Bien que leurs revenus soient exclus de la base d'imposition, ces personnes devront être prises en compte pour la détermination du quotient familial applicable pour l'imposition du chef de famille.

Pour les *salariés*, le domicile est donc fonction du lieu où ils exercent effectivement et régulièrement leur activité professionnelle.

Pour les contribuables *non salariés*, il convient de rechercher s'ils ont en France un point d'attache fixe, un établissement stable ou une exploitation.

Lorsque le contribuable exerce simultanément plusieurs professions ou la même profession dans plusieurs pays, l'intéressé est considéré comme domicilié en France s'il y exerce son activité principale. L'activité principale s'entend de celle à laquelle le contribuable consacre le plus de temps effectif, même si elle ne dégage 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 à l'intéressé la plus grande part de ses revenus (1).

c. **Critère d'ordre économique** : Le contribuable a le centre de ses intérêts économiques en France.

6. 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. Ce peut être également le lieu où le contribuable a le centre de ses activités professionnelles, ou d'où il tire la majeure partie de ses revenus.

B. CAS DES AGENTS DE L'ÉTAT EXERÇANT LEURS FONCTIONS A L'ÉTRANGER

7. Les agents de l'État en fonction à l'étranger devraient être considérés comme des contribuables domiciliés hors de France dès qu'ils n'ont pas de domicile dans notre pays au sens qui vient d'être défini.

L'article 3 de la nouvelle loi déroge en partie à cette règle. Il dispose, en effet, que les agents de l'État 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, sont considérés comme fiscalement domiciliés en France.

Cet article reprend, en les aménageant, les dispositions déjà en vigueur (art. 4-3 du C.G.I.).

a. **Personnes concernées.**

8. Il s'agit des agents de l'État (personnels civils et militaires, fonctionnaires statutaires et employés de nationalité française ou étrangère placés sous contrat de travail avec l'État français) exerçant leur activité à l'étranger (2) en cette qualité (cf. Doc. de base 5 B 116). En revanche, les agents des collectivités locales et ceux des établissements publics (3), qu'ils soient à caractère administratif ou non (4) ne sont pas concernés par cette disposition.

b. **Régime applicable.**

9. Les intéressés sont considérés comme *fiscalement domiciliés en France* et, par suite, imposés dans les mêmes conditions que les fonctionnaires en service en France, lorsqu'ils ne sont pas soumis dans le pays où ils exercent leurs fonctions à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

(1) Il s'agit, bien entendu, de l'ensemble des revenus perçus en France et à l'étranger, c'est-à-dire des « revenus mondiaux ».

(2) Entendu au sens d'États étrangers et de leurs territoires. En conséquence, les agents de l'État exerçant leurs fonctions ou chargés de mission dans les T.O.M. ne sont pas concernés par les dispositions de l'article 3 de la loi.

(3) Seuls les personnels dont la rémunération est imputée sur le budget d'un établissement public ont la qualité d'agent de l'établissement public.

(4) De l'État ou de toute autre collectivité.

Sous le régime antérieur, l'article 43 prévoyait l'imposition en France des fonctionnaires ou agents de l'État exonérés (1) à l'étranger de l'impôt personnel sur l'ensemble des revenus, c'est-à-dire d'un impôt personnel sur le revenu global. Or, compte tenu des termes de cette disposition, les agents de l'État qui étaient soumis à l'étranger à un impôt global sur le revenu à raison d'une partie seulement de leur rémunération (2) échappaient à toute imposition en France.

Le nouveau texte légal a mis fin à cette situation en remplaçant les termes « impôt personnel sur l'ensemble des revenus » par « impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus ».

A présent, les agents de l'État en service à l'étranger qui ne peuvent apporter la preuve qu'ils ont été effectivement soumis à l'étranger à un impôt personnel sur l'ensemble des éléments de leur rémunération qui seraient taxables selon la législation française sont considérés, du fait de la loi, comme domiciliés en France. Ils relèvent donc du régime d'imposition prévu à l'égard des contribuables domiciliés en France.

Pour apprécier si la condition d'imposition de l'ensemble des revenus dans le pays étranger est ou non remplie, il y a lieu de faire abstraction des revenus de source française autres que la rémunération proprement dite (revenus fonciers ou revenus de valeurs mobilières, par exemple).

C. — INCIDENCE DES CONVENTIONS INTERNATIONALES

10. Suprématie de la notion de « résident » en droit conventionnel sur la notion de « domicile fiscal » en droit interne.

Les dispositions des articles 2 et 3 de la loi du 29 décembre 1976 relatives à la définition du domicile fiscal en droit interne ne sont applicables, comme toutes les autres dispositions de cette loi, que sous réserve des conventions internationales.

A ce sujet, il est rappelé qu'en droit conventionnel la notion de « résident » est déterminante à trois égards :

1. Lorsqu'il s'agit de définir le champ d'application d'une convention quant aux personnes qui seront concernées par les dispositions de l'accord;

2. Pour résoudre les cas de double imposition qui résultent du fait qu'un contribuable peut être considéré comme fiscalement domicilié dans chacun des États contractants, conformément au droit interne de l'un et l'autre État (conflit de double domicile fiscal);

3. Pour résoudre les cas où la double imposition provient d'un conflit relatif à l'imposition dans l'État de résidence du contribuable et dans l'État de la source du revenu, lorsque cette résidence et cette source ne sont pas situés dans le même État contractant.

C'est précisément pour éviter de pareils conflits, et notamment ceux relatifs au double domicile fiscal, qu'au regard de l'application de la loi du 29 décembre 1976 et dans les cas où les relations fiscales entre la France et l'un des États contractants avec lesquels elle est liée par une convention fiscale sont appelées à jouer, la notion de « résident », appréciée au sens de la convention qui est en cause, prévaudra toujours sur celle du « domicile fiscal » résultant des dispositions des articles 2 et 3 de la loi.

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 dans notre pays au sens des articles 2 et 3 de la loi du 29 décembre 1976.

Il s'ensuit notamment que les rémunérations de source française perçues par un salarié qui, par application d'une convention fiscale, a la qualité de « résident » de l'autre État contractant, seront soumises à la retenue à la source instituée par l'article 12 de la loi du 29 décembre 1976, dès lors qu'en tout état de cause l'intéressé ne pourra pas être considéré comme domicilié fiscalement en France pour l'application des dispositions de cet article.

(1) Au sens de « non effectivement soumis » (cf. Doc. de base 5 B 116, n° 7).

(2) Certains coopérants n'étaient imposés à l'étranger que sur le montant des sommes versées directement par l'État étranger, qui représentaient parfois seulement 20 % de leur rémunération.

§ 2. CONTRIBUABLES DOMICILIÉS HORS DE FRANCE

Les personnes domiciliées hors de France sont également imposables en France, mais leur obligation est limitée (*cf. section II*), s'ils ont des revenus de source française ou s'ils disposent dans notre pays d'une habitation.

A. — CONTRIBUABLES DISPOSANT DE REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE

11. Les contribuables domiciliés hors de France qui disposent de revenus de source française sont imposables en France à raison de ces revenus (*cf. ci-après section II « Étendue de l'obligation fiscale »*) quelle que soit leur nationalité. En effet, le nouveau texte légal, à l'inverse des dispositions antérieures, prévoit formellement que les contribuables de nationalité française et étrangère sont soumis, sur ce point, à des règles identiques.

L'énumération des revenus de source française fait l'objet de deux articles distincts en fonction des deux critères généraux suivants :

— localisation en France des biens, des droits ou de l'activité générateurs du revenu (*art. 5*) :

— domicile ou établissement en France du débiteur des revenus (*art. 6*).

PREMIER GROUPE

REVENUS AFFÉRENTS A DES BIENS OU DROITS SIS EN FRANCE OU A UNE ACTIVITÉ EXERCÉE EN FRANCE

12. Aux termes de l'article 5 de la loi du 29 décembre 1976, sont considérés comme revenus de source française les revenus suivants :

a. *Revenus d'immeubles sis en France ou de droits relatifs à ces immeubles.*

13. Il s'agit, d'une part, des revenus provenant de la location d'immeubles sis en France et de tous les produits accessoires y afférents et, d'autre part, des revenus provenant des *droits immobiliers* détenus par le contribuable, tels que les droits indivis, la nue-propriété, l'usufruit ou des *droits mobiliers* tels que les actions ou parts de sociétés immobilières.

b. *Revenus de valeurs mobilières françaises et de tous autres capitaux mobiliers placés en France.*

14. Les produits financiers de *valeurs mobilières françaises à revenu variable* sont considérés dans tous les cas comme des revenus de source française, que ces valeurs soient déposées en France ou hors de France. En revanche, les revenus de valeurs mobilières étrangères n'ont pas ce caractère, même si elles sont déposées en France.

Sont également considérés comme des revenus de source française, les revenus de tous autres capitaux mobiliers lorsque ceux-ci sont placés en France; il s'agit essentiellement des revenus de parts sociales et des produits de placements à revenu fixe (fonds d'État, obligations, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants).

c. *Revenus d'exploitations sises en France.*

15. Ces revenus regroupent :

— les bénéfices agricoles réalisés dans l'exploitation de biens ruraux situés en France;

— les bénéfices industriels et commerciaux réalisés dans des entreprises exploitées en France, que ces bénéfices proviennent d'affaires françaises ou de ventes réalisées à l'exportation, directement ou par l'intermédiaire de commissionnaires.

D'une manière générale, il y a exploitation à l'endroit où une activité industrielle ou commerciale est exercée de manière habituelle (existence d'un établissement ou d'un cycle complet d'opérations).

d. Revenus tirés d'activités professionnelles exercées en France.

16. Il s'agit des revenus tirés d'activités professionnelles salariées ou non salariées exercées en France et plus particulièrement :

- des traitements, salaires, indemnités, émoluments, à la seule condition que l'activité rétribuée s'exerce en France;
- des rémunérations de dirigeants de sociétés françaises;
- des revenus provenant de l'exercice en France de professions indépendantes (sommes perçues en rémunération d'une activité déployée en France, même si le contribuable a son installation professionnelle à l'étranger).

e. Revenus tirés d'opérations de caractère lucratif au sens de l'article 92 du C.G.I. et réalisées en France.

17. Cet article range dans la catégorie des bénéfices non commerciaux les bénéfices de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

Il s'agit de revenus non dénommés et de profits divers, parfois accidentels ou occasionnels, mais qui sont susceptibles de renouvellement, telles les sommes versées en rémunération de démarches diverses.

f. Plus-values mentionnées à l'article 1^{er} de la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976 (cf. B.O.D.C.I. 5 C-1-76 ou 8 M-1-76) et profits tirés d'opérations définies à l'article 35 du C.G.I.

18. Ces plus-values ou ces profits sont relatifs :

- à des fonds de commerce exploités en France;
- à des immeubles situés en France ou de droits immobiliers s'y rapportant;
- à des actions ou parts de sociétés non cotées en Bourse dont l'actif est constitué principalement par les biens ou droits mentionnés ci-dessus (1).

g. Plus-values mentionnées à l'article 160 du C.G.I. (cf. doc. de base n° 5-B-62) et résultant de la cession de droits afférents à des sociétés ayant leur siège en France.

19. La notion de droits s'entend :

- des valeurs mobilières proprement dites, c'est-à-dire des actions et parts bénéficiaires émises par les sociétés par actions;
- des droits dans les bénéfices de toutes les autres sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

20. **Remarques.** — 1. Les plus-values sur droits sociaux mentionnées aux *f* et *g* ci-dessus sont les seules qui soient rangées parmi les revenus de source française. Les autres plus-values sur actions et parts échappent donc à toute taxation si elles sont réalisées par des contribuables domiciliés hors de France alors même que les droits cédés seraient afférents à des sociétés ayant leur siège en France.

2. Les plus-values réalisées par des contribuables domiciliés hors de France à l'occasion de la cession d'un bien meuble en France ne figurent pas non plus parmi les revenus de source française. Elles échappent donc à l'impôt sur le revenu. Mais il est rappelé à cet égard :

- que les ventes de métaux précieux réalisées en France sont passibles en tout état de cause de la taxe forfaitaire instituée par la loi du 19 juillet 1976;
- qu'il en va de même des cessions réalisées en France par des contribuables domiciliés hors de France dès lors qu'elles portent sur des bijoux, des objets d'art, de collection

(1) A cet égard, il convient de comparer la valeur brute réelle des immeubles et des titres de sociétés immobilières que possède la société avec le montant total de ses actifs bruts réels : si le rapport excède 50 % la société est à prépondérance immobilière.

et d'antiquité dont le prix de vente excède 20.000 F (à l'exception toutefois des cessions d'objets régulièrement importés lorsqu'elles interviennent au cours d'une vente publique); il est précisé que les non-domiciliés ne peuvent opter pour le régime d'imposition des plus-values de droits commun (*cf. sur ces différents points, B.O.D.G.I. 5 C-I-76 ou 8 M-I-76, § 365 à 409*).

2^e GROUPE

REVENUS VERSÉS PAR UN DÉBITEUR DOMICILIÉ OU ÉTABLI EN FRANCE

21. Selon l'article 6 de la loi du 29 décembre 1976, sont par ailleurs considérés comme revenus de source française lorsque le *débiteur a son domicile en France* ou est, s'il s'agit d'une personne morale, *établi en France* :

22. a. **Les pensions et rentes viagères**, quel que soit le pays où ont été rendus les services que la pension rémunère (1). A noter que la disposition de l'article 79 du C.G.I. prévoyant que le débiteur s'entend pour les pensions publiques, du comptable assignataire, est supprimée. En conséquence, les pensions publiques payables dans un territoire d'outre-mer sur la caisse d'un comptable supérieur du territoire intéressé sont désormais imposables en France au même titre que les pensions privées versées aux contribuables domiciliés dans les T.O.M. par un débiteur établi en France.

23. b. **Les produits définis à l'article 92 du C.G.I.** perçus :

— par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires au titre des droits d'auteurs (*cf. Doc. de base 5 G 1142*) ;

— par les inventeurs ou leurs héritiers (*cf. sur ce point d ci-après*).

24. c. **Les produits perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales** (*cf. Doc. de base 5 E 53*).

25. d. **Tous les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés.**

Cette disposition a une portée beaucoup plus générale que celle mentionnée au *b* ci-dessus. En effet, s'agissant de la propriété industrielle, elle concerne tous les produits perçus au titre :

— de la cession (2) ou de la concession des brevets;

— de la cession ou de la concession de marques de fabrique, de procédés, techniques ou formules de fabrication par les inventeurs, par leurs héritiers, ou par toute autre personne physique ou morale.

26. e. **Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France** (territoire métropolitain et D.O.M.) à des personnes physiques, à des sociétés ou à toutes autres personnes morales qui ne possèdent pas d'installation professionnelle dans notre pays, c'est-à-dire à des personnes qui, sans disposer en France d'un organisme de caractère permanent ayant une gestion autonome :

— se bornent à effectuer en France des opérations isolées;

— exercent leur activité par l'intermédiaire d'un représentant en France n'ayant pas de personnalité distincte;

— ou effectuent sur le territoire français un cycle complet d'opérations (3).

(1) Cas particulier des pensions de source française servies à certains résidents monégasques : une instruction qui sera publiée prochainement fixera les modalités particulières d'application de la retenue à la source en ce qui concerne les pensions de source française servies à certains résidents de la Principauté.

(2) Il est rappelé que la loi du 19 juillet 1976 a déjà fait entrer dans le champ d'application de l'impôt toutes les plus-values sur cessions de brevets (*art. 11-I*).

(3) Dans ce cas, il y a également exploitation en France au sens du n° 15 ci-dessus; la retenue à la source vient en déduction de l'impôt exigible sur les résultats de cette exploitation (*cf. n° 71*).

Toutefois, en ce qui concerne les prestations utilisées en France mais *qui ne sont pas fournies sur le territoire français*, on admettra que la retenue à la source n'a pas à être prélevée lorsque les prestations sont afférentes à des opérations faites avec des *clients* n'ayant pas leur domicile fiscal en France.

La même solution est applicable, lorsque le débiteur est domicilié ou établi en France, aux prestations fournies hors du territoire national dans la mesure où ces fournitures de services sont *l'accessoire* des prestations utilisées en France. C'est ainsi qu'une compagnie maritime française qui effectue, en exécution d'un contrat de transport régi par la loi française, des paiements à l'étranger à titre de courtage ou de services (pilotage, remorquage, lamanage, manutention, commissions, honoraires) pour le compte d'un client français, n'est pas soumise à la retenue à la source à raison de ces paiements.

LES PRESTATIONS FOURNIES EN FRANCE S'ENTENDENT NOTAMMENT :

— des locations d'équipements, commerciaux ou scientifiques. A cet égard, on considérera que la location d'équipements consentis à une entreprise française constituée, en principe, une prestation fournie en France quel que soit le lieu où ces équipements sont mis à la disposition de l'entreprise française. Ainsi, par exemple, la location d'un navire consentie à une entreprise française est une prestation fournie en France quel que soit le lieu où ce navire est mis à la disposition de l'entreprise française;

— de l'assistance technique (« savoir-faire ») fournie à divers titres et notamment en matière d'informatique;

— des études de toute nature réalisées en France;

— des locations de films cinématographiques;

— des commissions commerciales versées à des sociétés étrangères rendant des services en France (prospection par exemple);

— des prestations diverses (réparation entretien de matériel installé en France notamment) effectuées par des entreprises installées à l'étranger (1).

Parmi les prestations utilisées en France, on citera, à titre d'exemple, la fourniture d'informations d'ordre industriel, commercial ou scientifique ainsi que d'études techniques dont les résultats sont utilisés en France. En revanche, les commissions versées à des personnes non domiciliées en rémunération de démarches et diligences diverses effectuées à l'étranger ne seront pas considérées comme des prestations utilisées en France.

B. — CAS DES CONTRIBUABLES QUI DISPOSENT D'UNE HABITATION EN FRANCE

27. Les contribuables domiciliés hors de France (2) qui ne perçoivent pas de revenus de source française peuvent néanmoins être soumis à l'impôt en France s'ils y disposent d'une habitation, à quelque titre que ce soit (situation de droit ou de fait), directement ou sous le couvert d'un tiers (art. 7).

a. Existence d'une habitation.

28. Est considéré comme habitation, tout local (maison entière ou portion de maison ou appartement) destiné à être habité. Le fait que le mobilier ait été réuni dans certaines pièces n'enlève pas au local son caractère d'habitation, dès lors que ce mobilier est suffisant pour rendre l'appartement normalement habitable et qu'il peut être rapidement remis en place (Arr. C. E. du 16 juin 1947, req. n° 74-854, R. O. p. 246). En revanche, un local servant uniquement de garde-meubles pour un contribuable qui a quitté la France ne saurait être considéré comme une habitation. Enfin, une maison faisant l'objet de travaux destinés à la rendre habitable ne devient une habitation qu'à compter de la fin de ces travaux (Arr. C. E. du 25 octobre 1968, req. n° 73-396, R.J.C.D., 1^{re} partie, p. 301).

(1) L'installation d'un matériel neuf ne sera pas considérée comme une prestation fournie en France lorsque les frais d'installation sont compris dans le prix de vente.

(2) Y compris ceux domiciliés dans les T.O.M.

b. *Mode de disposition de l'habitation.*

29. Le contribuable doit avoir la *disposition de l'habitation*, directement ou sous le couvert d'un tiers, sans qu'il y ait lieu, d'ailleurs, de rechercher si elle a été effectivement occupée.

Sont ainsi concernées les personnes qui ont à leur disposition, pendant tout ou partie de l'année, une ou plusieurs habitations, soit à titre de propriétaire, d'usufruitier, de locataire, soit encore comme associés de sociétés immobilières.

La disposition de l'habitation peut également résulter d'une situation de fait : habitation louée fictivement à un proche parent ou jouissance de fait sous le couvert d'une société ou d'un organisme quelconque. A cet égard, il convient de souligner que l'imposition pourra concerner, par exemple, les personnes disposant, en fait, d'immeubles sis en France par l'intermédiaire d'une société écran située dans un « paradis fiscal » (Anstalt du Liechtenstein par exemple).

SECTION II

ÉTENDUE DE L'OBLIGATION FISCALE

L'obligation fiscale varie en fonction du critère d'imposition retenu :

- elle est en principe illimitée pour les contribuables domiciliés en France;
- elle est restreinte pour les non domiciliés.

§ 1. CONTRIBUABLES DOMICILIÉS : OBLIGATION FISCALE ILLIMITÉE

30. Les contribuables domiciliés en France sont normalement assujettis à l'impôt sur le revenu à raison de *l'ensemble de leurs revenus*, qu'ils soient de source française ou étrangère. A cet égard, les revenus réalisés à l'étranger sont, comme sous le régime antérieur, imposables même s'ils n'ont pas été transférés en France (*Arr. C.E. du 21 mars 1960, req. n° 43-229, R.O. p. 46*).

Ce principe comporte toutefois une exception en faveur des salariés envoyés à l'étranger par leur entreprise. De plus, les dispositions de l'article 164-1 du Code général des Impôts sont maintenues en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 1979.

A. — SITUATION DES SALARIÉS ENVOYÉS A L'ÉTRANGER (1) PAR UN EMPLOYEUR ÉTABLI EN FRANCE

31. Conformément aux dispositions de l'article 9 de la loi du 29 décembre 1976, les traitements et salaires perçus par des personnes de nationalité française qui sont envoyées à l'étranger par un employeur établi en France, mais conservant leur domicile fiscal dans notre pays (par exemple lorsque leur foyer familial est resté fixé en France) sont exonérés en totalité ou en partie dans les cas énumérés ci-dessous.

Ces mesures d'exonération totale ou partielle sont toutes subordonnées à la condition que le salarié soit *envoyé à l'étranger par un employeur établi en France*. En d'autres termes, seule l'existence d'un lien contractuel ou statutaire avec un employeur installé en France permet au salarié travaillant à l'étranger d'en bénéficier.

Lorsque ce lien existe, il n'y a pas lieu de se préoccuper de savoir si la rémunération est payée en totalité ou en partie en France ou à l'étranger. De même, le fait que le salaire soit supporté par l'entreprise installée en France ou par un de ses établissements ou même par une de ses filiales à l'étranger demeure sans incidence.

En revanche, ces mesures particulières ne sauraient bénéficier à des salariés embauchés directement par un employeur établi à l'étranger. Dans cette hypothèse, la rémunération est imposable dans les conditions de droit commun.

(1) Il est admis que les dispositions de l'article 9 de la loi du 29 décembre 1976 s'appliquent aussi bien aux salariés envoyés à l'étranger qu'aux salariés envoyés dans les territoires d'outre-mer.

32. Remarque. — Les allègements exposés ci-après et qui sont prévus en faveur des salariés de *nationalité française* bénéficient également aux *salariés étrangers* ressortissants d'un pays ayant conclu avec la France un *traité de réciprocité*. La clause d'assimilation aux nationaux figure, selon le cas, soit dans une convention générale tendant à éviter les doubles impositions, soit dans une convention spéciale (de commerce, d'établissement, consulaire ou autre), soit dans un accord particulier conclu avec le pays étranger. La liste des pays dont les ressortissants sont admis à bénéficier des mêmes avantages que les contribuables français est reproduite en annexe.

a. *Cas d'exonération totale.*

1. Salariés soumis à l'étranger à un impôt sur le revenu sensiblement comparable à l'impôt français.

33. Les traitements et salaires perçus en rémunération de leur activité à l'étranger par des personnes de nationalité française qui ont leur domicile fiscal en France et qui sont envoyées à l'étranger par un employeur établi en France ne sont pas soumis à l'impôt en France lorsque le contribuable est en mesure de justifier que les rémunérations en cause ont été effectivement soumises dans l'État étranger à un *impôt sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qu'il aurait à supporter en France sur la même base d'imposition*.

Pour calculer la charge fiscale qui serait supportée en France, il convient de retenir les modalités de détermination de la base imposable et le quotient familial normalement applicables en cas d'imposition en France et de faire abstraction des autres revenus perçus par le contribuable ou les membres de sa famille. Le second terme de la comparaison est constitué par le montant de l'impôt acquitté à l'étranger.

Cette justification ne peut être apportée, en principe, que par *voie de réclamation* produite dans les délais de droit commun. Elle suppose la production de toutes les pièces justificatives nécessaires à l'examen de la situation et plus spécialement :

— d'une attestation de l'employeur mentionnant d'une manière distincte le montant de la rémunération proprement dite, des indemnités complémentaires et des allocations pour frais professionnels;

— d'un document fiscal faisant apparaître le montant des revenus imposés à l'étranger et le montant de l'impôt correspondant : avertissement, extrait de rôle, quittance, etc., délivré par les autorités fiscales étrangères.

En fait, cette procédure contentieuse n'est à retenir que pour l'année 1977 ou pour l'année de l'installation à l'étranger. Lorsque le contribuable exerce son activité dans le même pays pendant plusieurs années consécutives, il y aura lieu de *surscoir à l'imposition* de la rémunération correspondant à cette activité dans la mesure où l'intéressé aura apporté la preuve que la condition tenant au montant de l'impôt acquitté à l'étranger était remplie pour l'année antérieure.

Le sursis d'imposition sera accordé jusqu'au 31 décembre de l'année suivant l'année de perception des salaires. Passé ce délai, il conviendra d'inviter le contribuable à produire, pour l'année d'imposition en cause, les pièces justificatives mentionnées ci-dessus et de procéder à une notification de redressement si ces renseignements ne sont pas fournis.

2. Activité exercée à l'étranger pendant plus de cent quatre-vingt-trois jours au cours d'une période de douze mois consécutifs.

34. Sont également exonérés d'impôt en France les traitements et salaires perçus par des personnes de nationalité française, autres que les travailleurs frontaliers (1) dont le domicile fiscal se situe en France et qui ont été envoyées à l'étranger par un employeur établi dans notre pays lorsqu'elles remplissent simultanément les deux conditions suivantes :

1° Durée de l'activité exercée à l'étranger.

35. Les salariés concernés doivent justifier d'une activité à l'étranger d'une *durée supérieure à cent quatre-vingt-trois jours au cours d'une période de douze mois consécutifs*.

(1) En ce qui concerne le régime fiscal prévu par les conventions internationales à l'égard des frontaliers, voir ci-après n° 121.

Pour apprécier si cette condition est remplie, il convient de retenir la durée de l'activité exercée à l'étranger y compris, éventuellement, les jours de repos hebdomadaire se rapportant normalement à cette activité dont le salarié a bénéficié.

D'autre part, lorsque l'activité est exercée d'une manière discontinue, seuls sont exonérés les salaires versés en rémunération de l'activité exercée à l'étranger qui se rapportent à la *période de douze mois consécutifs* pour laquelle la condition indiquée ci-dessus est remplie.

La mise en œuvre de cette mesure d'exonération soulève une difficulté lorsque, à la date du 31 décembre de l'année d'imposition, la durée d'activité à l'étranger n'a pas encore atteint cent quatre-vingt-trois jours. Dans ce cas, le contribuable ne peut, en effet, justifier qu'il est en droit de bénéficier de l'exonération.

Dans cette hypothèse, il y a lieu de *surseoir à l'imposition* de la rémunération perçue à l'étranger lorsque le salarié est en mesure de fournir une attestation de son employeur indiquant la durée probable de son activité à l'étranger ainsi que celle du chantier.

En pratique, le salarié devra déposer dans le délai de droit commun une déclaration provisoire indiquant le montant de ses autres revenus accompagnée de l'attestation de son employeur et produire au plus tard le 31 décembre suivant :

— soit les pièces justificatives prouvant que l'activité a été exercée à l'étranger pendant plus de cent quatre-vingt-trois jours au cours d'une période de douze mois consécutifs;

— soit, lorsque l'activité a été exercée pendant moins de cent quatre-vingt-trois jours consécutifs, une déclaration rectificative faisant apparaître le montant global de ses revenus, y compris la rémunération (1) perçue à raison de l'activité exercée à l'étranger (*cf. toutefois b ci-après*).

2° Nature de l'activité.

36. Conformément aux dispositions législatives et aux débats parlementaires, l'exonération n'est accordée que dans la mesure où les rémunérations considérées se rapportent aux *activités suivantes* à l'étranger :

— chantiers de construction ou de montage, installation, mise en route et exploitation d'ensembles industriels, prospection et ingénierie (études préliminaires notamment) y afférentes;

— prospection, recherche ou extraction de ressources naturelles;

-- en outre, conformément aux engagements pris par le ministre au cours des débats parlementaires, la situation des salariés exerçant leur activité dans la prospection de certains marchés extérieurs sera examinée avec compréhension. Ainsi, l'exonération prévue par la loi pourra être accordée par le Service, après examen du cas particulier, aux salariés dont les rémunérations se rapportent à la prospection de la clientèle de certains marchés commerciaux, lorsqu'il sera établi que cette prospection conditionne réellement l'implantation de sociétés françaises à l'étranger.

Les rémunérations ainsi exonérées s'entendent des salaires payés aussi bien aux personnels techniques qu'aux personnels administratifs qui les accompagnent.

Remarque. — Il y a lieu de noter que, pour l'application de cette exonération, les contribuables concernés, à la différence de la situation examinée au n° 33 ci-dessus, n'ont pas à justifier qu'ils ont été soumis à un impôt dans le pays étranger.

b. Cas d'exonération partielle.

37. Lorsque les exonérations examinées ci-dessus ne peuvent s'appliquer, le contribuable n'est soumis à l'impôt qu'à concurrence du montant du salaire qu'il aurait perçu si son activité avait été exercée en France (*art. 9 de la loi*). Ainsi les suppléments de rémunération

(1) Il est rappelé que cette rémunération doit figurer sur la déclaration de l'employeur prévue à l'article 87 C.G.I. dès lors qu'il s'agit de sommes passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires (*cf. Doc. de base 5 A 112*).

liés à l'expatriation ne sont pas, dans cette situation, pris en compte pour l'établissement de l'impôt. L'article 9, avant-dernier alinéa, prévoit que cette disposition s'applique également aux *agents de l'État* en service à l'étranger lorsque ceux-ci sont fiscalement domiciliés en France (*cf. ci-après nos 47 et suiv.*).

En outre, il conviendra de retenir la même solution en ce qui concerne les salariés normalement domiciliés à l'étranger mais *dont les rémunérations sont soumises à l'impôt en France en vertu d'une clause d'une convention* destinée à éviter les doubles impositions (personnels civils placés à la suite des Forces françaises en Allemagne, par exemple) : les intéressés ne seront soumis à l'impôt qu'à concurrence du salaire qu'ils auraient perçu si leur activité avait été exercée en France.

B. — ABROGATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 164-1 C.G.I.

A COMPTER DU 1^{er} JANVIER 1979

38. L'article 164-1 C.G.I. prévoit que les contribuables de nationalité étrangère domiciliés en France peuvent exclure de leur revenu imposable les revenus de source étrangère à raison desquels ils justifient avoir été soumis à un impôt personnel sur le revenu global dans le pays d'où ils sont originaires (*cf. Doc. de base 5 B 113, § 8 et suiv.*).

Cette disposition, tendant à éviter de façon unilatérale la double imposition, avait été instituée à une époque où il n'existait pas ou peu de conventions internationales. En outre, en assurant une exonération complète des revenus étrangers, cette mesure faisait échec à la progressivité de l'impôt sur le revenu, même pour l'application des conventions.

Par suite, l'article 16 de la loi du 29 décembre 1976 prévoit que les dispositions de l'article 164-1 du C.G.I. sont abrogées à compter du 1^{er} janvier 1979. Les conséquences de cette abrogation seront précisées le moment venu.

§ 2. CONTRIBUABLES NON DOMICILIÉS :

OBLIGATION FISCALE RESTREINTE

39. Les contribuables domiciliés hors de France sont, en principe, imposables à raison de leurs seuls revenus de source française (*cf. nos 11 à 26*).

Mais comme il a déjà été indiqué (*cf. n° 27*), les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont également imposables lorsqu'elles disposent dans notre pays d'une ou plusieurs habitations. Selon l'article 7 de la loi, la base d'imposition ne peut être inférieure à trois fois la valeur locative de cette ou de ces habitations. Il s'ensuit que les intéressés peuvent être passibles de l'impôt en France même en l'absence de revenus de source française.

Mais cette imposition forfaitaire ne s'applique :

— ni aux contribuables de nationalité française ou étrangère domiciliés dans un pays ayant conclu avec la France une convention internationale tendant à éviter les doubles impositions (*cf. n° 56*) ;

— ni aux contribuables de nationalité française lorsqu'ils justifient être soumis dans le pays où ils ont leur domicile fiscal à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus au moins égal aux deux tiers de l'impôt qu'ils auraient (*cf. n° 56*) à supporter en France sur la même base d'imposition ;

— ni aux ressortissants des pays ayant conclu avec la France un accord de réciprocité (1) et répondant à la condition indiquée à l'alinéa précédent.

(1) La liste de ces pays figure en annexe.

SECTION III

MODALITÉS D'IMPOSITION

40. Les nouvelles dispositions ne modifient pas les conditions d'imposition des contribuables domiciliés en France, sauf s'il s'agit de salariés détachés à l'étranger par leur employeur.

En revanche, les modalités d'imposition des personnes domiciliées hors de France sont sensiblement modifiées par suite, notamment, de l'institution d'un taux minimum d'imposition de 25 %, de la mise en place d'une retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères et d'une retenue à la source au taux de 33 1/3 sur certains revenus non salariaux, et enfin d'une mesure d'allégement en faveur des Français domiciliés à l'étranger.

§ 1. CONDITIONS D'IMPOSITION DES CONTRIBUABLES
DOMICILIÉS EN FRANCE

41. Les revenus de source française ou étrangère perçus par les contribuables domiciliés en France sont imposables dans les conditions de droit commun (application du quotient familial et du barème progressif).

Les règles de détermination et de déclaration des revenus de source étrangère ne sont pas modifiées par le nouveau dispositif. En revanche, des modalités spéciales sont prévues pour l'imposition des travailleurs détachés à l'étranger par leur employeur.

A. — DÉTERMINATION DES REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE

42. Le montant imposable des diverses catégories de revenus étrangers est déterminé, comme pour les revenus de source française, conformément aux dispositions du code relatives à l'assiette de l'impôt (*cf. Doc. de base 5 B 113*).

Ainsi, les revenus étrangers sont pris en compte pour leur montant net, c'est-à-dire après déduction des charges exposées en vue de leur acquisition ou de leur conservation. Ces charges peuvent être déterminées forfaitairement dans les cas prévus par la loi (frais professionnels des salariés, déduction forfaitaire applicable en matière de revenus fonciers).

L'abattement de 20 % prévu à l'article 158-5 du code en faveur des salariés et pensionnés s'applique dans les mêmes conditions que pour les salaires et pensions de source française.

En revanche, l'article 158-1, 2^e alinéa, s'oppose à l'évaluation forfaitaire des bénéfices industriels ou commerciaux, des bénéfices agricoles et des bénéfices non commerciaux réalisés à l'étranger. Ces bénéfices doivent donc être retenus pour leur montant réel.

En outre, il est admis que les impôts acquittés à l'étranger à raison des revenus de source étrangère sont déductibles de la base d'imposition. Enfin, il est rappelé que, en ce qui concerne les contribuables de nationalité étrangère, les revenus de source étrangère soumis à un impôt sur le revenu dans le pays d'origine du contribuable ne pourront plus être exclus de la base d'imposition à compter du 1^{er} janvier 1979 (*cf. ci-dessus n° 38*).

B. — DÉCLARATION DES REVENUS ENCAISSÉS HORS DE FRANCE

43. En vertu de l'article 173-2 du C.G.I., les revenus encaissés dans les pays autres que la France métropolitaine et les départements d'outre-mer doivent être mentionnés sur une déclaration spéciale n° 2047 annexée à la déclaration d'ensemble des revenus. Cette déclaration doit comprendre tous les revenus imposables encaissés hors de France, à l'exception de ceux qui, conformément à l'article 158-4 sont déjà compris dans les résultats d'ensemble d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale ou agricole exploitée simultanément en France et à l'étranger et dont les résultats sont imposés d'après le régime du bénéfice réel (*cf. Doc. de base 5 B 113, § 3*).

Revenus exprimés en monnaie étrangère. Les bénéfices ou revenus encaissés hors de France doivent être déclarés pour leur contre-valeur en francs français calculée d'après le cours du change de ces monnaies à Paris au jour de l'encaissement ou de l'inscription au crédit d'un compte à l'étranger. En conséquence, seule est à retenir la date de mise à la disposition à l'étranger, à l'exclusion de celle de la réception en France.

**C. — CONDITIONS D'IMPOSITION EN FRANCE DES REVENUS PERÇUS
PAR LES SALARIÉS ENVOYÉS A L'ÉTRANGER PAR UN EMPLOYEUR ÉTABLI
EN FRANCE**

44. On examinera successivement la situation des contribuables domiciliés en France :

- percevant des salaires de source étrangère totalement exonérés;
- percevant des salaires de source étrangère partiellement exonérés;
- en service à l'étranger en qualité d'agents de l'État.

a. Contribuables percevant des salaires totalement exonérés.

45. Il est rappelé que les rémunérations perçues par les salariés (1) détachés par leur employeur à l'étranger sont totalement exonérées lorsque les intéressés acquittent à l'étranger un impôt sur le revenu global comparable à l'impôt français ou, dans certains cas, lorsque la durée de l'activité à l'étranger est supérieure à 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs (cf. ci-dessus n^{os} 34 à 36).

L'article 9 (*dernier alinéa*) de la loi prévoit que, dans cette hypothèse, l'impôt dont le contribuable est redevable en France sur les revenus autres que les traitements et salaires exonérés doit être calculé au taux correspondant à l'ensemble de ses revenus imposables et exonérés au sens du même article.

Il convient donc de faire application de la règle dite « *du taux effectif* » : l'impôt est calculé sur le total des revenus mais il n'est dû qu'en proportion de la part des revenus autres que des traitements et salaires exonérés dans ce total des revenus.

Dans un souci d'équité (2) et conformément aux engagements pris lors des débats parlementaires, il est admis de ne retenir, pour l'application du taux effectif, que la *fraction des salaires qui aurait été perçue si le contribuable avait exercé la même activité en France* (cf. ci-après n^o 46). Il est donc fait abstraction des avantages particuliers liés à l'expatriation.

Exemple.

Soit un contribuable marié sans enfant et détaché à l'étranger pendant plus de 183 jours au cours de l'année 1977, ayant perçu :

— un salaire de 80.000 F à raison de l'activité exercée à l'étranger (dont 30.000 F de supplément lié à l'expatriation) ;

— des revenus fonciers d'un montant imposable de 20.000 F.

L'impôt dû au titre des revenus fonciers devra être déterminé comme suit :

Montant des salaires exonérés à retenir pour l'application du taux effectif :

80.000 F — 30.000 F = 50.000 F soit un montant imposable, après déduction pour frais professionnels et abattement de 20 %, de 36.000 F.

Montant du revenu global :

36.000 F + 20.000 F = 56.000 F ;

Impôt correspondant, barème 2 parts (3) = 9.388 F.

(1) Salariés français ou ressortissant de pays étrangers ayant conclu un traité de réciprocité (cf. ci-dessus n^{os} 31 et s.).

(2) Il serait en effet anormal de taxer plus lourdement les salariés détachés à l'étranger dont les rémunérations sont exonérées que ceux qui restent imposables en France à raison des mêmes rémunérations.

(3) Pour la commodité de l'exemple, il s'agit du barème applicable aux revenus de 1976.

Impôt dû à raison des revenus fonciers :

$$9.388 \times \frac{20.000}{56.000} = 3.353 \text{ F (soit un taux effectif de 16,765 \%)}.$$

b. Contribuables percevant des salaires partiellement exonérés.

46. Lorsque la rémunération perçue à raison de l'activité exercée à l'étranger ne peut bénéficier des exonérations rappelées ci-dessus, elle est imposable en France. Mais, aux termes mêmes de l'article 9 (4^e alinéa) de la loi, cette rémunération n'est soumise à l'impôt qu'à concurrence du *montant du salaire* que l'intéressé aurait perçu si son activité avait été exercée en France.

Cette disposition conduit donc à exclure tous les *suppléments de rémunération qui sont liés à l'expatriation*.

En pratique, il conviendra de retenir comme base d'imposition le montant de la rémunération allouée en France pour une activité comparable, ou qui est prévue par les conventions collectives à niveau de qualification égal, sans que ce montant puisse toutefois être inférieur au salaire perçu par le contribuable, avant son départ, pour une période d'activité identique.

**D. — CONDITIONS D'IMPOSITION DES AGENTS DE L'ÉTAT EN SERVICE
A L'ÉTRANGER ET AYANT LEUR DOMICILE FISCAL EN FRANCE**

47. *Ainsi qu'il a déjà été exposé (cf n^{os} 7 à 10)*, les agents de l'État exerçant leurs fonctions ou chargés de mission dans un pays étranger sont considérés comme ayant leur domicile fiscal en France, *s'ils ne sont pas soumis à l'étranger à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus (art. 3 de la loi)*. Dans ce cas, ils sont imposables en France à raison de la totalité de leurs revenus.

Cette règle s'applique quel que soit le motif pour lequel ces personnels ne sont pas soumis à un impôt général sur le revenu dans le pays d'affectation : inexistence d'un tel impôt ou exonération.

En cas d'exonération, celle-ci peut résulter :

- soit de la législation interne de l'État d'affectation;
- soit d'un accord international de toute nature.

Mais cette exonération doit être de droit. L'article 3 de la loi ne s'applique pas aux fonctionnaires qui n'ont pas été imposés à l'étranger par suite d'une erreur ou d'une omission.

48. SOUS LE RÉGIME ANTÉRIEUR A LA RÉFORME (C.G.I. art. 4-3) la situation était la suivante :

— *généralité des fonctionnaires*, c'est-à-dire d'une part, les personnels civils et militaires de l'État de nationalité française titulaires ou non titulaires, visés par les décrets n^o 67-290 du 28 mars 1967 et n^o 68-349 du 19 avril 1968 et d'autre part, les agents contractuels de l'État, de nationalité française, régis par le décret n^o 69-697 du 18 juin 1969 : les rémunérations autres que le traitement indiciaire, l'indemnité de résidence au taux fixé pour Paris et le supplément familial de traitement métropolitain n'avaient pas à être retenus dans la base d'imposition ;

— *personnels rémunérés selon les règles applicables aux anciens cadres généraux de la France d'outre-mer* (fonctionnaires et agents de l'État en service dans les États africains et Malgache et les T.O.M., qui ne relèvent pas du décret du 28 mars 1967) : le complément spécial de solde, l'indemnité d'éloignement, l'indemnité résidentielle de cherté de vie, l'indemnité de difficultés d'existence et le supplément familial de traitement devaient être compris dans la base d'imposition (1) ;

— *personnels régis par le décret du 2 mai 1961* (fonctionnaires civils exerçant dans le cadre d'un accord de coopération technique ou culturel) : la base d'imposition comprenait la majoration destinée à tenir compte des sujétions spécifiques à la coopération technique ou

(1) Toutefois, la majoration, variable selon les États, qui est appliquée à l'ensemble de ces éléments pour tenir compte du coût de la vie dans les États africains et malgache, n'avait pas à être retenue dans la base imposable.

culturelle, mais il y avait lieu de faire abstraction de la majoration prévue à l'article 7 du décret du 2 mai 1961 calculée par application d'un coefficient de correction variable selon le coût de la vie dans l'État considéré (cf. B. O. 5 B-9-76).

49. Compte tenu des dispositions de l'article 9 de la nouvelle loi, seule la fraction de la rémunération correspondant aux sommes qui auraient été perçues par l'agent s'il était resté en France est désormais soumise à l'impôt. Tous les autres suppléments et, notamment, la prime d'éloignement et les indemnités destinées à couvrir des dépenses spéciales sont exonérées. Il n'y a pas lieu, en pareil cas, de faire application de la règle du « taux effectif ».

En pratique, la base d'imposition est déterminée dans les conditions suivantes :

— pour la généralité des fonctionnaires (personnels régis par les décrets de 1967, 1968 et 1969 et fonctionnaires coopérants régis par le décret de 1961), il convient de retenir le traitement indiciaire augmenté de l'indemnité de résidence au taux fixé pour Paris et du supplément familial métropolitain.

— pour les anciens cadres généraux de la France d'outre-mer, la base d'imposition est également constituée par le traitement indiciaire, l'indemnité de résidence et le supplément familial au taux Paris.

— pour les personnels civils exerçant dans le cadre d'un accord de coopération technique ou culturel dont la rémunération fixée par le contrat n'est pas calculée par référence à un barème indiciaire (agents contractuels rémunérés dans les conditions prévues par le décret du 2 mai 1961), la base d'imposition est déterminée à partir de la rémunération en position de congé prévue au contrat.

En effet, chaque contrat prévoit que la rémunération mensuelle de congé est calculée sur la base du traitement de la fonction publique qui correspond à un indice brut donné.

Les agents contractuels imposables en France doivent donc être soumis à l'impôt sur une base annuelle déterminée par référence au traitement de la fonction publique qui correspond à l'indice indiqué dans le contrat, augmenté de l'indemnité de résidence et du supplément familial au taux applicable pour Paris;

— pour toutes les autres catégories d'agents de l'État et en particulier pour les étrangers travaillant dans leurs pays sous contrat de travail avec l'État français, la base d'imposition est constituée, comme pour les salariés du secteur privé, par la « rémunération de type français », c'est-à-dire par la rémunération qu'ils auraient perçue s'ils avaient exercé une activité de même nature en France.

50. Les agents de l'État peuvent également être considérés comme domiciliés en France en vertu de l'article 2 notamment, lorsqu'ils ont conservé leur foyer en France.

Les règles exposées ci-dessus, en ce qui concerne les salariés détachés, trouvent alors à s'appliquer.

Deux situations peuvent se présenter :

— les intéressés acquittent à l'étranger un impôt au moins égal aux deux tiers de l'impôt français : leur traitement est alors exonéré totalement et il est fait application de la règle du taux effectif pour l'imposition de leurs autres revenus (cf. ci-dessus nos 33 et suiv.);

— les intéressés ne remplissent pas les conditions pour bénéficier de cette exonération totale : leur traitement est alors imposable à concurrence de la rémunération qui aurait été perçue si l'agent était resté en France. Il est ajouté, le cas échéant, aux autres revenus et soumis à l'impôt dans les conditions de droit commun (cf. nos 46 et suiv.).

§ 2. Conditions d'imposition des contribuables non domiciliés en France.

51. Les modalités d'imposition des contribuables non domiciliés se caractérisent par l'application de règles particulières au niveau de la détermination du revenu global imposable et du calcul de l'impôt (taux minimum d'imposition) par la mise en place d'un régime de retenue à la source dans le domaine des salaires, pensions et rentes viagères et par l'institution d'une nouvelle retenue à la source sur les revenus non salariaux.

A. DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION

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

a. Contribuables ne disposant pas d'une habitation en France.

52. La base d'imposition est constituée par le *montant des revenus de source française* (cf. ci-dessus n^{os} 11 à 26) qui sont déterminés conformément aux dispositions de l'article 4 de la nouvelle loi, selon les règles applicables aux revenus de même nature par les personnes qui ont leur domicile en France.

Il s'ensuit que les différents revenus catégoriels de source française doivent être retenus pour leur montant net, celui-ci ne pouvant être déterminé forfaitairement que dans les cas prévus par la loi.

1. Détermination du revenu global net.

53. Il convient de retenir l'ensemble des revenus de source française perçus par le contribuable, exceptés :

— les revenus soumis à la retenue ou aux prélèvements libératoires énumérés ci-après :

- retenue de 25 % prévue aux articles 119 bis-2 et 187 C.G.I. sur les revenus de valeurs mobilières émises en France et les revenus fiscalement assimilés,

- prélèvement libératoire applicable aux produits de placement à revenu fixe effectués en France : 25 % pour les produits d'obligations négociables et 33 1/3 % pour les autres produits (C.G.I., art. 125 A),

- prélèvement de 33 1/3 % mentionné à l'article 8-III de la loi du 19 juillet 1976, sur les plus-values résultant de la cession d'immeubles de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par de tels biens ou droits,

- prélèvement sur les profits de construction (C.G.I., art. 244 bis et art. 12-III de la loi du 19 juillet 1976).

Il convient également de faire abstraction des plus-values sur droits sociaux répondant aux conditions de l'article 160 du C.G.I. (valeurs mobilières et autres droits) qui sont passibles d'une taxation forfaitaire et libératoire de 15 % ;

— la fraction des salaires, pensions et rentes viagères qui est soumise à la retenue à la source au taux de 15 %, c'est-à-dire pour l'année 1977 la fraction nette imposable n'excédant pas 60.000 F (cf. ci-après n^o 86).

Par ailleurs, les contribuables domiciliés hors de France peuvent, dans les mêmes conditions que les contribuables domiciliés en France, imputer sur leurs bénéfices ou revenus de source française les déficits de même origine (déficits de source française). La restriction prévue sous le régime antérieur (cf. Doc. de base B 721, § 12), par l'article 156-I, deuxième alinéa, du C.G.I., est supprimée du fait de l'abrogation expresse de cet article.

2. Détermination du revenu imposable.

54. Les nouvelles dispositions (art. 4, 1^{er} alinéa) n'autorisent pas la déduction des charges du revenu global, afin de tenir compte du fait que les revenus taxés ne représentent qu'une partie de ceux dont dispose le contribuable.

Une seule exception est prévue par le texte légal, en ce qui concerne les intérêts d'emprunt, les dépenses de ravalement et les dépenses d'isolation thermique relatives à l'habitation. Toutefois, pour bénéficier de cette déduction, les intéressés doivent s'engager à faire de cette habitation leur résidence principale dans le délai prévu l'article 156-II-1^o bis b, c'est-à-dire avant le 1^{er} janvier de la troisième année qui suit celle de la conclusion du contrat de prêt ou du paiement des travaux.

Enfin, dans l'hypothèse où un contribuable non domicilié perçoit des revenus exceptionnels ou différés, il peut bénéficier, dans les conditions de droit commun, de l'étalement prévu à l'article 163 du C.G.I.

b. Contribuables disposant d'une habitation en France.

55. Conformément à l'article 7, les contribuables domiciliés hors de France mais qui y disposent d'une ou plusieurs habitations sont passibles de l'impôt sur le revenu selon le barème prévu à l'article 197-I sur une base minimum égale à trois fois la valeur locative réelle.

Toutefois, cette imposition sur une base forfaitaire ne s'applique pas :

— si les revenus de source française sont supérieurs à cette base forfaitaire, auquel cas le montant de ces revenus sert de base à l'impôt. Les revenus de source française à prendre en compte, pour effectuer la comparaison, comprennent ceux qui ont été soumis à un prélèvement libératoire;

— si le contribuable supporte par ailleurs un prélèvement fiscal important à l'étranger.

1. Champ d'application de la taxation forfaitaire.

56. Comme sous le régime antérieur, les contribuables domiciliés dans l'un des pays ayant conclu avec la France une convention tendant à éviter les doubles impositions échappent à l'imposition forfaitaire en fonction de la valeur locative de l'habitation dont ils ont la disposition en France (cf. Doc. de base 5 B 114).

De même, les contribuables de nationalité française et les nationaux des pays ayant conclu avec la France un traité de réciprocité (cf. n° 32 et liste publiée en annexe) ne sont pas soumis à la taxation forfaitaire s'ils justifient être soumis dans le pays où ils ont leur domicile fiscal à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus et si cet impôt est au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient à supporter en France sur la même base d'imposition.

Pour effectuer cette comparaison, il conviendra de retenir les modalités de détermination de la base imposable et le quotient familial normalement applicables en cas d'imposition en France. Par ailleurs, et pour des raisons pratiques, il y a lieu de considérer que l'exonération s'applique même si le contribuable n'est pas imposé à l'étranger sur le montant de certains revenus de source française, revenus fonciers ou revenus de valeurs mobilières, par exemple).

En droit strict, l'application de cette disposition devrait toujours être subordonnée à la production d'une réclamation appuyée des pièces justificatives : document fourni par les autorités fiscales étrangères indiquant le détail de la détermination des revenus imposés à l'étranger et le montant de l'impôt correspondant. Mais, en pratique, il conviendra de surseoir à l'imposition pour les années 1978 et suivantes ou pour les années suivant celle de l'installation du contribuable dans le pays étranger lorsque l'intéressé aura déjà fourni, dans le cadre d'une réclamation, la preuve que la condition tenant au montant de l'impôt acquitté dans ce pays était remplie pour l'année antérieure.

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

2. Détermination de la base forfaitaire d'imposition.

57. Il y a lieu de retenir, dans tous les cas, la valeur locative réelle de l'habitation et de ses dépendances (garage, parking, remise, maison de gardien), quel que soit le mode de disposition de l'habitation. Cette valeur locative est déterminée par comparaison avec celle des habitations similaires louées dans des conditions normales. Lorsque le contribuable est locataire, la valeur locative correspond en principe au montant du loyer, à moins que ce dernier n'apparaisse minoré.

La valeur locative annuelle doit tenir compte des variations intervenues au cours de l'année au titre de laquelle est établie l'imposition : augmentation du loyer, modification de la consistance des locaux occupés. Dans le cas où le contribuable n'a disposé de son habitation que pendant une partie de l'année d'imposition, la valeur locative doit correspondre à cette période.

Le revenu fixé forfaitairement constitue le revenu imposable : il n'y a donc pas lieu d'en déduire les charges énumérées à l'article 156-II du C.G.I., ni d'y imputer d'éventuels déficits.

Lorsqu'ils sont imposables en fonction de la valeur locative de leur résidence, les contribuables non domiciliés ne sont pas passibles des dispositions des articles 168 et 180

du C.G.I. (cf. *Doc. de base 5 B 5221, n° 7, et 5321, n° 3*). Aucun changement n'est apporté à cet égard aux règles antérieures.

3. Modalités d'application du système forfaitaire.

58. Sous le régime antérieur, l'application de l'article 164-2 pouvait conduire, dans certains cas, à des impositions excessives en raison de l'application d'un multiplicateur inchangé depuis 1934. Afin de remédier à ces inconvénients, il avait été recommandé d'utiliser la procédure gracieuse afin de ramener le montant des cotisations à des proportions compatibles avec les facultés contributives des contribuables, en tenant compte notamment pour les salariés français détachés à l'étranger du prélèvement fiscal subi à l'étranger (*note du 12 mars 1969, série CD 50, Doc. de base 5 B 711, § 6*).

Mais dès lors que l'article 7 de la nouvelle loi ramène le coefficient de 5 à 3 et exonère les contribuables de nationalité française soumis à l'étranger à un impôt au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient eu à supporter en France, la solution contenue dans la note de 1969 devient caduque.

RÈGLEMENT DES LITIGES EN COURS.

59. L'article 7 de la loi qui pose le principe de la non-application de la taxation forfaitaire aux contribuables justifiant être soumis dans le pays où ils ont leur domicile fiscal à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient à supporter en France sur la même base d'imposition procède du même esprit que la solution qui figure dans la note du 12 mars 1969.

Il y a donc lieu d'en faire application pour régler les litiges en cours et relatifs aux années 1976 et antérieures, lorsque le contribuable remplit les conditions prévues par la loi. Dans le cas contraire, la note de 1969 reste applicable pour le règlement de ces litiges.

B. — CALCUL DE L'IMPÔT

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

60. Aux termes de l'article 4, l'impôt dû par les personnes domiciliées hors de France est calculé dans les conditions prévues à l'article 197-1 du C.G.I. mais ne peut être, en principe, inférieur à 25 % du revenu imposable, ce taux étant ramené à 18 % pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer.

1. Règles de calcul.

61. Il convient de retenir en ce qui concerne le calcul de l'impôt les règles de droit commun applicables aux contribuables domiciliés en France : application du barème progressif et du système du quotient familial. Ces modalités de calcul sont applicables à tous les contribuables domiciliés hors de France, sans qu'il y ait lieu de distinguer, comme sous le régime antérieur, selon qu'il s'agit de contribuables de nationalité française ou étrangère. En effet, les dispositions de l'article 197-II et III du C.G.I. sont expressément abrogées.

2. Application d'un taux minimum d'imposition.

62. Afin de ne pas avantager indûment les contribuables domiciliés hors de France qui sont imposés à raison de leurs seuls revenus de source française par rapport aux contribuables domiciliés dans notre pays, dont l'impôt est calculé suivant les mêmes règles sur l'ensemble de leurs revenus, l'article 4 a institué un taux minimum d'imposition.

Ce taux est fixé à 25 % (18 % dans les D.O.M., voir ci-dessous). Il s'applique en principe chaque fois que le taux moyen d'imposition $\frac{\text{impôt dû}}{\text{revenu imposable}}$ est inférieur à 25 %).

Cependant, il résulte du dernier alinéa de l'article 4 que ce taux minimum n'est pas applicable aux personnes qui pourront justifier que le taux moyen résultant de l'application de l'impôt français sur leur revenu global — c'est-à-dire, sur le total des revenus nets catégoriels de *source française et étrangère* (1) [revenu mondial] — serait inférieur à 25 %.

(1) Y compris, en ce cas, les revenus soumis à la retenue à la source, remarque étant faite que celle-ci ne peut être restituée.

L'application de cette disposition suppose que les contribuables qui entendent s'en prévaloir déposent une *réclamation* (dans les délais de droit commun) accompagnée des pièces justificatives nécessaires (document établi par les autorités fiscales étrangères faisant apparaître le montant brut des revenus imposés dans le pays du domicile notamment).

3. Contribuables disposant de revenus ayant leur source dans les D.O.M.

63. Lorsqu'un contribuable non domicilié en métropole ou dans un D.O.M. dispose de revenus de source française provenant exclusivement des D.O.M., le montant de l'impôt calculé d'après le barème progressif est diminué, conformément à l'article 197-I, dernier alinéa, de 30 % à raison des revenus provenant de la Guadeloupe, Martinique ou Réunion et de 40 % si les revenus proviennent de la Guyane.

Le taux minimum d'imposition est fixé à 18 % pour l'ensemble de ces départements.

Dans l'hypothèse où le contribuable non domicilié perçoit des revenus de source française provenant à la fois de la métropole et des D.O.M., il y a lieu de faire application des règles de droit commun prévues pour les contribuables domiciliés (*double liquidation* : cf. Doc. de base 5 B 3222, nos 12 et s.).

Les résultats ainsi obtenus permettront, bien entendu de déterminer le taux moyen d'imposition des revenus provenant de la métropole et celui correspondant aux revenus des D.O.M. à comparer respectivement aux taux minimaux de 25 % et 18 %.

b. Contribuables taxés en fonction de la valeur locative de l'habitation.

64. Le revenu imposable correspondant à trois fois la valeur locative de l'habitation est taxé dans les conditions prévues à l'article 197-I du C.G.I. (barème progressif et quotient familial) sans qu'il y ait lieu de faire application d'un taux minimum d'imposition (1).

Les retenues ou prélèvements ayant un caractère libératoire (cf. n° 53) ne sont, bien entendu, pas imputables sur le montant de l'impôt calculé sur la base forfaitaire. *Seuls les retenues ou prélèvements non définitifs peuvent être imputés* : tel est le cas de la retenue à la source sur les revenus non salariaux et de la retenue à la source afférente aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères qui excèdent 60.000 F. Mais l'excédent éventuel ne peut jamais être restitué.

C. — RETENUE A LA SOURCE

65. Les nouvelles dispositions (art. 10 et 12) prévoient l'application, sous réserve des conventions internationales (cf. ci-après nos 99 à 131), d'un système de retenue à la source à deux catégories de revenus :

— certains revenus non salariaux ou assimilés, versés à des personnes ou sociétés n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France (aménagement de la retenue prévue à l'actuel art. 182 du C.G.I.) ;

— les salaires, pensions et rentes viagères de source française.

a. Retenue applicable à certains revenus non salariaux.

1. Champ d'application de la retenue.

66. Il comprend :

— les sommes versées en rémunération d'une *activité déployée en France* dans l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 92 du C.G.I. ;

— les produits définis à l'article 92 du C.G.I. et perçus *par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur* ;

— les produits perçus par les *obtenus de nouvelles variétés végétales* ;

(1) Le texte légal limite l'application du taux minimum de 25 % à l'imposition des revenus de source française, car la taxation forfaitaire d'après la valeur locative constitue déjà un minimum d'imposition.

- les produits de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés;
- les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France (cf. n° 26).

2. Conditions d'application de la retenue à la source.

67. L'application de la retenue suppose que les sommes et produits concernés soient payés par un débiteur établi en France à des bénéficiaires, qui n'ont pas dans notre pays d'installation professionnelle permanente.

Cette disposition appelle les précisions suivantes :

— par débiteur établi en France il y a lieu d'entendre toute personne physique domiciliée en France au sens de l'article 2 de la loi, toute personne morale ayant un siège en France, ainsi que tout établissement installé en France.

Sous le régime antérieur, les sommes payées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice d'une activité non commerciale (1) par une personne n'ayant pas d'installation permanente étaient soumises à la retenue à la source alors même que le débiteur avait son domicile, son siège, ou son lieu d'établissement hors de France (cf. Doc. de base 5 G 512). Selon les nouvelles dispositions la retenue à la source ne s'applique que si le débiteur est établi en France.

La retenue à la source est applicable dans tous les cas, que le bénéficiaire de ces sommes ou produits soit une personne physique, une société ou une autre personne morale. Lorsque le bénéficiaire est soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, la retenue est imputable sur le montant de ces impôts (v. ci-après) :

— d'une manière générale, il y a installation professionnelle en France lorsque le contribuable y dispose d'un local aménagé en vue de l'exercice de la profession, même si ce local n'est pas spécialement adapté à cette profession. Cette installation est réputée permanente, dès lors que, suffisamment connue de la clientèle, elle sert à l'accomplissement périodique — à intervalles réguliers ou à des époques fixes — des actes professionnels;

— en ce qui concerne les sommes versées dans le cadre de l'une des professions mentionnées à l'article 92 du C.G.I., l'activité doit toujours être déployée en France. La retenue n'a donc pas à être opérée sur les commissions versées à des représentants à l'étranger qui se bornent à recueillir des commandes dans le pays de leur résidence;

— bien entendu, les dispositions précédentes s'appliquent sous réserve des conventions internationales destinées à éviter les doubles impositions. L'incidence de ces accords au regard des conditions d'application de la retenue à la source est examinée ci-après, nos 100 à 118.

3. Montant de la retenue à la source.

68. La base imposable est constituée par le montant brut des sommes payées. A cet égard, les taxes sur le chiffre d'affaires qui, dans certains cas, peuvent être exigibles, ne font pas partie du montant imposable; par contre les frais d'encaissement n'ont pas à être retranchés.

Il n'y a pas lieu de se préoccuper des modalités et du lieu de paiement en espèces, par chèque, par inscription à un compte courant, ou en nature.

Si le débiteur prend à sa charge la retenue à la source, l'avantage indirect ainsi procuré au bénéficiaire doit être ajouté au revenu servant de base à la retenue. Il en est de même lorsque le débiteur prend en charge certains frais engagés par le bénéficiaire (frais de déplacement, notamment).

Aucun abattement pour frais professionnels n'est applicable. La loi a d'ailleurs abrogé expressément les dispositions de l'article 106 du C.G.I. qui prévoyaient des déductions forfaitaires de 30 % ou 20 %.

Cas particulier. — PROFESSIONNELS DU SPECTACLE.

69. Les modalités particulières de détermination de la base imposable qui étaient précédemment applicables aux artistes et musiciens sont supprimées du fait de l'abrogation de l'article 107 du C.G.I. En revanche, il sera tenu compte des conditions particulières dans

(1) Pour les bénéfices commerciaux ne correspondant pas à proprement parler à l'accomplissement d'actes professionnels — qui étaient visés par les anciennes dispositions — le débiteur devait être installé en France.

lesquelles exercent certains professionnels du spectacle relevant de la catégorie des bénéficiaires des professions non commerciales, qui rétrocèdent une partie de leur rémunération à des collaborateurs ayant la qualité de salariés (matadors, metteurs en scène, chorégraphes, etc.).

En effet, le débiteur des sommes versées à un professionnel du spectacle est, en principe, tenu de prélever la retenue à la source au taux de 33 1/3 % sur le montant brut total des versements. Mais il sera admis, en ce qui concerne les sommes rétrocédées par le professionnel du spectacle à des collaborateurs ayant la qualité de salariés, que le débiteur calcule la retenue à la source afférente aux sommes rétrocédées aux collaborateurs dans les conditions prévues par l'article 12 de la loi (cf. ci-après, nos 76 à 96).

Dans ce cas, le débiteur annexera à la déclaration 2494 à déposer à la recette des Impôts une copie du contrat d'engagement ainsi que la liste nominative des collaborateurs salariés du professionnel en cause avec indication des sommes rétrocédées à chacun d'eux.

70. Le taux de la retenue est fixé uniformément à 33 1/3 % (aucune réduction de taux n'est prévue pour les D.O.M.). Lorsque la partie versante prend en charge la retenue, celle-ci est alors égale à la moitié de la somme effectivement payée au bénéficiaire.

4. Imputation de la retenue.

71. Conformément aux dispositions de l'article 10, le montant de la retenue s'impute :

- sur le montant de l'impôt sur le revenu dû à raison des revenus de source française;
- sur le montant de l'impôt sur les sociétés lorsque les sommes sont versées à une société passible de cet impôt.

Lorsque le montant de la retenue à la source est supérieur au montant exigible, l'excédent ne peut, en aucun cas, être restitué (1).

5. Obligations des parties versantes.

72. Conformément aux dispositions de l'article 14, le débiteur est tenu :

- d'opérer la retenue sur le montant des sommes versées;
- d'en verser le montant à la recette des Impôts du lieu de son domicile ou du siège de l'établissement au plus tard le 15 du mois suivant celui du paiement.

Il est précisé que la retenue doit être faite au moment où le paiement est effectué et quelle que soit la forme de celui-ci (versement en numéraire, inscription au crédit d'un compte, virement de banque, paiement en nature, etc.).

Le paiement doit être accompagné d'une déclaration n° 2494 (en double exemplaire) faisant apparaître outre l'identité et l'adresse du domicile fiscal ou du siège du bénéficiaire (adresse à l'étranger), le montant brut des sommes soumises à retenue, le taux et le montant de la retenue.

Les versements passibles de la retenue à la source doivent figurer sur la déclaration prévue par les articles 240 et 241 du C.G.I. Cette déclaration doit indiquer, outre le montant brut des paiements soumis à retenue, celui des retenues effectuées (C.G.I., annexe III, art. 47).

6. Sanctions.

DÉFAUT, RETARD OU INSUFFISANCE DE VERSEMENT DES RETENUES EFFECTUÉES.

73. En cas de défaut, retard ou insuffisance de versement des retenues effectuées, le débiteur est passible :

- soit de l'indemnité de retard visée à l'article 1727 du C.G.I., si la bonne foi est admise;
- soit de l'amende fiscale prévue à l'article 1731 du même code dans le cas contraire.

D'autre part, lorsque le versement de la retenue n'est pas effectué dans les délais prescrits ou lorsque le versement est insuffisant, le débiteur encourt les sanctions pénales prévues à l'article 1771 si le retard excède un mois.

(1) Sauf, bien entendu, si la retenue avait été appliquée à tort.

Absence de retenue.

74. Tout débiteur qui s'est abstenu d'opérer la retenue ou n'a opéré que des retenues insuffisantes est passible d'une amende égale au montant des retenues non effectuées [C.G.I., art. 1768] (1).

● *Régularisations.*

75. La créance du Trésor est notifiée au débiteur au moyen d'un avis de mise en recouvrement, conformément aux dispositions de l'article 1915 du C.G.I.; le privilège prévu en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (C.G.I., art 1926) est applicable.

b. Retenue applicable aux salaires, pensions et rentes viagères.

76. Les traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française servis à des personnes qui ne sont pas domiciliées en France donnent également lieu désormais à l'application d'une retenue à la source (art. 12).

1. Champ d'application de la retenue.

77. Sont soumises à la retenue les sommes versées à des personnes domiciliées hors de France (au sens de l'article 2) au titre des salaires, pensions et rentes viagères de source française. Il s'agit :

— des revenus tirés d'une activité professionnelle salariée exercée en France (cf. ci-dessus n° 16) quelle que soit la durée d'exercice de cette activité. La retenue est, en principe, applicable même si le débiteur est domicilié ou établi à l'étranger. En pratique, elle ne sera exigée que dans le cas où le débiteur peut, aux termes de l'article 15 de la loi, être invité à désigner un représentant en France;

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

INCIDENCE DES CONVENTIONS INTERNATIONALES.

78. Bien entendu, les dispositions précédentes s'appliquent sous réserve des conventions internationales destinées à éviter les doubles impositions. L'incidence de ces accords au regard des conditions d'application de la retenue à la source est examinée ci-après, nos 119 à 131.

2. Base de la retenue.

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

TRAITEMENTS ET SALAIRES.

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

A cet égard il convient de préciser les points suivants :

81. *Évaluation des avantages en nature.* — Les avantages sont à estimer, en principe, à leur valeur intrinsèque et réelle. Cette règle s'applique aux avantages consistant en nourriture ou en logement lorsque le montant des sommes effectivement perçues en espèces par le bénéficiaire est supérieur au *chiffre limite fixé pour le calcul des cotisations de sécurité*

(1) Toutefois, compte tenu des hésitations qui ont pu se produire, il ne sera pas fait application de cette amende ni de l'indemnité de retard en ce qui concerne les retenues afférentes aux versements effectués au cours du premier semestre 1977, sous réserve que la régularisation soit effectuée au cours du second semestre et, au plus tard, le 15 janvier 1978.

sociale. En revanche, lorsque le montant des sommes versées en espèces est inférieur à ce chiffre limite il y a lieu de retenir les évaluations prévues en matière de sécurité sociale. Ce plafond varie suivant la périodicité de la paie. Ainsi pour l'année 1977, le décret n° 76-1244 du 29 décembre 1976 a porté le plafond annuel à 43.320 F et précisé que les cotisations de sécurité sociale devaient être calculées, lors de chaque échéance de paie, jusqu'à concurrence des sommes suivantes :

- 10.830 F pour un trimestre;
- 3.610 F pour un mois;
- 1.805 F pour une quinzaine;
-
- 833 F pour une semaine;
- 167 F pour un jour.

Il convient de retenir ces chiffres (1) pour déterminer si les avantages en nature à inclure dans la base de la retenue à la source doivent être retenus pour leur montant réel ou pour le montant forfaitaire correspondant aux évaluations de la Sécurité sociale.

Salariés recevant des pourboires.

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

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

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

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

Si l'employeur prend le montant de la retenue à sa charge, elle constitue un avantage en argent imposable.

Allocations spéciales pour frais.

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

Ce dispositif s'applique également en ce qui concerne les salaires servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France.

Comme pour la vérification de l'assiette des taxes et participations assises sur les salaires, l'Administration est autorisée à demander aux personnes ou organismes qui paient des salaires et indemnités tous renseignements ou justifications de nature à permettre de vérifier que les allocations spéciales allouées aux bénéficiaires ont été réellement utilisées conformément à leur objet et à apprécier, sous le contrôle du juge de l'impôt, la valeur probante de ces renseignements et justifications (2).

En l'absence de toute justification, l'Administration est en droit de regarder les allocations comme constituant un supplément de salaire passible de la retenue. Il en est de même si les autres conditions ne se trouvent pas remplies (*cf. Doc. de base, série 5 F*).

(1) Un décret fixe chaque année les chiffres à retenir.

(2) Il est rappelé que les allocations spéciales pour frais doivent figurer sur la déclaration annuelle des salaires en application de l'article 39 de l'annexe III au Code général des Impôts.

Détermination de la base imposable.

84. Pour déterminer la base de la retenue, il convient de faire application, conformément aux dispositions de l'article 12 de la loi, de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels ainsi que, le cas échéant, de la déduction supplémentaire.

Les employeurs qui versent des salaires à des personnes pouvant prétendre à une déduction supplémentaire ont le choix, pour déterminer la base de la retenue, soit de comprendre les allocations spéciales pour frais dans le revenu brut avant application de la déduction normale de 10 % et de la déduction supplémentaire, soit de laisser ces allocations en dehors du revenu imposable (1) et de n'appliquer que la déduction normale. Ce choix s'exerce, bien entendu, salarié par salarié.

En aucun cas, il n'est possible pour l'employeur de se placer sous le régime de déduction des frais réels. Cette possibilité est en effet formellement proscrite par la loi.

Le salaire net de frais ainsi déterminé est ensuite, réduit de l'abattement de 20 % prévu à l'article 158-5 du C.G.I.

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

- du plafond de 50.000 F applicable aux déductions supplémentaires (C.G.I. art. 83-3°) ;
- du minimum de déduction pour frais professionnels prévu à l'article 83-3° du C.G.I. et fixé à 1.500 F par l'article 2-IV de la loi de finances pour 1977 ;
- de la limite de 120.000 F au-delà de laquelle l'abattement de 20 % est ramené à 10 % pour les salariés détenant directement ou indirectement plus de 35 % des droits sociaux de la société qui les rémunère (art. 4 de la loi de finances pour 1977) ;
- de la limite de 350.000 F (une fois et demie la limite de la dernière tranche du barème arrondie à la dizaine de milliers de francs supérieure) au-delà de laquelle l'abattement de 20 % est supprimé (art. 14 de la loi de finances pour 1976).

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

Cependant, eu égard au caractère définitif de la retenue à la source portant sur la fraction annuelle des salaires imposables qui est inférieure à 60.000 F, les contribuables non domiciliés ayant travaillé en France pendant une courte période peuvent se trouver pénalisés en raison de la non-application du minimum de déduction pour frais professionnels de 1.500 F. Ceux d'entre eux qui, de ce fait, auraient supporté une retenue supérieure à la somme effectivement due pourront obtenir, par voie de réclamation dans le délai prévu à l'article 1932 du C.G.I., la restitution des droits supportés en trop.

Pensions et rentes viagères.

85. S'agissant des pensions de toute nature (retraite, invalidité, alimentaire) et des rentes viagères à titre gratuit, la base de la retenue à la source correspond au montant des sommes versées après application de l'abattement de 20 % prévu à l'article 158-5 du C.G.I. Tout comme pour les traitements et salaires, il est fait abstraction de la limite de 350.000 F (cf. ci-dessus n° 84) pour appliquer la retenue à la source.

En ce qui concerne les rentes viagères à titre onéreux, la base de la retenue ne peut excéder la fraction de ces rentes qui seule est considérée comme un revenu imposable pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. Par suite, pour l'application de la retenue, il y a lieu, d'une part, de faire application des pourcentages applicables en fonction de l'âge du créancier prévus à l'article 158-6 C.G.I., d'autre part, de ramener le *plafond annuel de 22.000 F* — au-delà duquel la rente est imposable à concurrence de 80 % de son montant — à 5.500 F pour un trimestre, 1.834 F pour un mois, 71 F pour un jour.

(1) Sous réserve qu'elles répondent aux conditions prévues par les articles 81-1° et 83-3° du C.G.I. pour être exonérées.

3. Taux de la retenue.

86. L'article 12 de la loi du 29 décembre 1976 a fixé à cet égard le tarif de base suivant, correspondant à une durée d'un an :

Fraction des sommes nettes soumises à retenue (1)	Taux (*)
Inférieure à 20.000 F	0 %
De 20.000 F à 60.000 F	15 %
Supérieure à 60.000 F	25 %

(*) Les taux de 15 % et 25 % sont réduits à 10 et 18 % dans les départements d'outre-mer (si l'activité y est exercée ou si le paiement des arrérages est opéré dans ces départements).

Le tarif ci-dessus ne vaut que pour la retenue à la source à effectuer au titre de l'année 1977. En effet, aux termes du même article, les limites des tranches du tarif varieront chaque année dans la même proportion que la limite la plus proche du barème de l'impôt sur le revenu.

Lorsque les traitements, salaires, pensions et rentes viagères passibles de la retenue sont payés par trimestre, au mois, à la semaine ou à la journée, les limites des tranches du tarif annuel sont divisées par quatre, par douze, par cinquante-deux ou par trois cent douze (*Décret n° 77-357 du 28 mars 1977, publié au J.O. du 2 avril, cf. annexe III*).

Pour l'application de la retenue à la source applicable aux revenus de l'année 1977, il y aura lieu d'utiliser le tarif pris en application du décret du 28 mars 1977 précité.

Taux applicable	Limites des tranches selon la période à laquelle se rapportent les paiements (2)				
	Année	Trimestre	Mois	Semaine	Jour ou fraction de jour
	F	F	F	F	F
0 % [moins de] ..	20.000	5.000	1.667	385	65
15 % [de à] (3) ..	20.000	5.000	1.667	385	65
25 % [au-delà de]	60.000	15.000	5.000	1.154	193
(3)	60.000	15.000	5.000	1.154	193

4. Calcul de la retenue.

TRAITEMENTS ET SALAIRES.

87. Pour le calcul de la retenue due sur les traitements et salaires, il convient d'appliquer le barème mensuel ou hebdomadaire indiqué ci-dessus lorsque les sommes versées correspondant à un travail effectué chez un même employeur pendant la totalité du temps de travail pratiqué dans l'entreprise au cours de la période considérée. Dans tous les autres cas, c'est-à-dire lorsque le salarié n'a pas travaillé à temps complet au cours du mois ou de la semaine, ou

(1) Ces sommes s'entendent du montant obtenu après application :

— de la déduction forfaitaire pour frais professionnels et de l'abattement de 20 % pour les traitements et salaires;

— de l'abattement de 20 % en ce qui concerne la généralité des pensions;

— des abattements prévus à l'article 158-6 C.G.I. s'agissant des rentes viagères à titre onéreux.

(2) Ces limites sont exprimées en montant net imposable, c'est-à-dire après déduction, le cas échéant, de la déduction pour frais professionnels et des abattements prévus en matière de salaires, pensions et rentes viagères.

(3) Les taux de 15 % et 25 % sont réduits à 10 % et 18 % dans les départements d'outre-mer.

lorsque la rémunération n'est pas payée au mois ou à la semaine, il y a lieu d'appliquer le *barème journalier* au montant de la rémunération divisé par le nombre de jours de travail, les journées de travail à temps partiel étant comptées pour un jour.

Exemple.

88. Premier cas. — Salarié mensualisé :

— rémunération brute mensuelle : 8.500 F ;

— base de la retenue (après application de la déduction de 10 % pour frais professionnels et de l'abattement de 20 %) : $8.500 \times 72 \% = 6.120$ F ;

— horaire pratiqué dans l'entreprise : 8 heures par jour pendant 5 jours par semaine, soit un travail effectif de 23 jours pendant le mois considéré.

• Dans l'hypothèse où le salarié a travaillé à temps complet pendant cette période, le montant de la retenue doit être calculé en retenant le barème mensuel, soit :

$$(5.000 - 1.667) \times 15 \% = 499,95 \text{ arrondi à } 500 \text{ F (1) ;}$$

$$(6.120 - 5.000) \times 25 \% = 280 \text{ F ;}$$

$$\text{Total} = \underline{785 \text{ F.}}$$

• En revanche, si le salarié s'est absenté pendant 4 jours au cours du mois et a perçu 7.000 F, la retenue doit être calculée à partir du barème journalier :

$$\text{Base de la retenue : } 7.000 \text{ F} \times 72 \% = 5.040 \text{ F ;}$$

Nombre de jours de travail effectif (durée normale du travail dans l'entreprise diminuée du nombre de jours d'absence) :

$$23 - 4 = 19 \text{ jours}$$

$$\text{Base journalière : } \frac{5.040}{19} = 265 \text{ F (2) ;}$$

Retenue à 15 % :

$$(193 - 65) \times 15 \% \times 19 = 364,80 \text{ arrondi à } 365 \text{ F}$$

Retenue à 25 % :

$$(265 - 193) \times 25 \% \times 19 = 342 \text{ F}$$

$$\text{Total} = \underline{707 \text{ F}}$$

89. Deuxième cas. — Lorsque le salarié n'est payé ni au mois ni à la semaine, le calcul doit toujours être effectué en fonction du barème journalier.

Exemple. — Rémunération brute versée : 1.800 F pour 10 jours de travail effectif.

$$\text{Base de la retenue : } 1.800 \times 72 \% = 1.296 \text{ F.}$$

$$\text{Rémunération journalière : } 129,6 \text{ F arrondi à } 129 \text{ F (2).}$$

$$\text{Calcul de la retenue : } (129 - 65) \times 15 \% \times 10 = \underline{96 \text{ F.}}$$

PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES.

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

Exemple.

Soit une pension d'un montant brut de 4.750 F versée en avril 1977 pour la période allant du 14 février 1977 (date du départ à la retraite) au 31 mars 1977 (date de l'échéance trimestrielle).

$$\text{Base de la retenue (après application de l'abattement de 20 %) : } 4.750 \text{ F} \times 80 \% = 3.800 \text{ F.}$$

(1) Les sommes résultant de l'application du taux à la base de la retenue doivent être arrondies au franc le plus voisin.

(2) La base d'imposition est arrondie s'il y a lieu au franc inférieur.

Décomposition de la période :

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

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

Calcul de la retenue.

Limite supérieure de la tranche à 0 % applicable pour une durée de 1 mois et 3 semaines :

$$\left| 1.667 \text{ F} + (385 \times 3) \right| = 2.822 \text{ F};$$

Limite supérieure de la tranche à 15 % :

$$\left| 5.000 \text{ F} + (1.154 \times 3) \right| = 8.462 \text{ F};$$

Le taux de 25 % n'est donc pas applicable.

Retenue à 15 % :

$$(3.800 \text{ F} - 2.822 \text{ F}) \times 15 \% = 146,7 \text{ F} \text{ arrondi à } \underline{147 \text{ F}}.$$

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

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

5. Imputation de la retenue et régularisation de la situation du bénéficiaire.

91. La retenue à la source visée à l'article 12 est libératoire de l'impôt sur le revenu pour la fraction nette imposable des traitements, salaires, pensions et rentes viagères qui n'excède pas 60.000 F (1) par an et par bénéficiaire. Bien que le texte légal réserve le bénéfice de cette mesure aux *personnes de nationalité française* qui n'ont pas leur domicile fiscal en France, il y a lieu d'appliquer la même règle aux nationaux des pays ayant conclu avec la France un accord comportant une *clause de non-discrimination* (cf. ci-dessus n° 32 et liste publiée en annexe).

Cette fraction n'est pas prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu et la retenue correspondante *n'est pas imputable*.

Quant à la fraction nette imposable des traitements, salaires, pensions et rentes viagères qui excède 60.000 F par an et par bénéficiaire, elle doit être prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu (2) et la retenue correspondante est imputable, mais *ne peut être restituée*.

Exemple.

92. Soit un contribuable ayant perçu un salaire mensuel de 8.500 F pendant quatre mois :

— Retenue mensuelle :

● Base : 8.500 × 72 %	6.120 F
● Détail de la retenue :	
0 à 1.667	0 F
(5.000 — 1.667) × 15 %	500 F
(6.120 — 5.000) × 25 %	280 F
Total	780 F

(1) Cette limite varie chaque année en fonction de l'évolution de la tranche la plus proche du barème de l'impôt sur le revenu (cf. n° 12).

(2) Cette fraction doit figurer sur la déclaration annuelle des revenus au même titre que les autres revenus de source française.

— Retenue pour les quatre mois :

$$780 \text{ F} \times 4 = 3.120 \text{ F.}$$

— Fraction du salaire qui n'a pas à être prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu : $5.000 \text{ F} \times 4 = 20.000 \text{ F.}$

$$\text{Retenue non imputable : } 500 \text{ F} \times 4 = 2.000 \text{ F.}$$

— Fraction du salaire à retenir pour le calcul de l'impôt sur le revenu : $1.120 \text{ F} \times 4 = 4.480 \text{ F.}$

$$\text{Retenue imputable mais non restituable : } 280 \text{ F} \times 4 = 1.120 \text{ F.}$$

Régularisation des retenues.

93. Afin d'éviter qu'en cas de pluralité de débiteurs une même personne ne bénéficie plusieurs fois des taux les plus bas de la retenue à la source, l'article 8 prévoit que la situation du contribuable est régularisée, s'il y a lieu, par voie de rôle.

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

En pratique, la régularisation concernera essentiellement les pensionnés qui perçoivent des retraites provenant de plusieurs caisses.

Exemple.

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

Pension A : 15.000 F;

Pension B : 3.000 F.

— Retenue trimestrielle afférente à la pension A :

● Base : $15.000 \times 80 \% \dots\dots\dots 12.000 \text{ F}$

● Détail de la retenue :

0 à 5.000 $\dots\dots\dots 0 \text{ F}$

$(12.000 - 5.000) \times 15 \% \dots\dots\dots 1.050 \text{ F}$

Total $\dots\dots\dots 1.050 \text{ F}$

— Retenue trimestrielle afférente à la pension B :

● Base : $3.000 \times 80 \% = 2.400 \text{ F};$

● Retenue : 0 ($2.400 < 5.000 \text{ F}$).

— Régularisation :

● Somme nette annuelle passible en définitive de la retenue :

$$(12.000 \text{ F} \times 4) + (2.400 \text{ F} \times 4) = 57.600 \text{ F}$$

● Retenue exigible réellement :

0 à 20.000 $\dots\dots\dots 0 \text{ F}$

$(57.600 - 20.000) \times 15 \% \dots\dots\dots 5.710 \text{ F}$

Total $\dots\dots\dots 5.710 \text{ F}$

● Retenue prélevée :

Pension A : $1.050 \times 4 \dots\dots\dots 4.200 \text{ F}$

Pension B $\dots\dots\dots 0 \text{ F}$

Total $\dots\dots\dots 4.200 \text{ F}$

● Imposition complémentaire à établir par voie de rôle :

$$5.710 \text{ F} - 4.200 \text{ F} = 1.510 \text{ F}$$

6. Obligations des débiteurs.

95. Les débiteurs ont les mêmes obligations que celles qui incombent aux débiteurs de la retenue prévue à l'article 10 (cf. n° 72).

Ainsi le débiteur est tenu :

- de percevoir l'impôt par voie de retenue opérée sur le montant des sommes versées;
- d'en verser le montant à la recette des Impôts du lieu de son domicile ou du siège de l'établissement au plus tard le 15 du mois suivant celui du paiement.

Le paiement doit être accompagné d'une déclaration n° 2494, à déposer en double exemplaire, faisant apparaître :

- l'identité et l'adresse du domicile fiscal du bénéficiaire des revenus (adresse à l'étranger) ;
- le montant des sommes à payer avant retenue ;
- la base de la retenue ;
- la durée de l'activité ou de la période à laquelle s'applique le paiement ;
- les éléments de calcul de la retenue et le montant de la retenue.

Les débiteurs sont bien entendu également tenu de produire, dans les conditions de droit commun, la déclaration annuelle prévue aux articles 87 et 88 du C.G.I. Cette déclaration mentionne outre les indications habituelles le montant de la retenue effectuée.

7. Sanctions.

96. Les sanctions en cas d'absence de retenue, défaut, retard ou insuffisance de versement sont les mêmes que celles applicables en ce qui concerne la retenue prévue à l'article 10 (cf. ci-dessus n°s 73 à 75).

C. Autres retenues et prélèvements

97. Sous réserve des dispositions des conventions internationales, sont également applicables aux contribuables domiciliés hors de France :

— la retenue de 25 %, prévue aux articles 119 bis-2 et 187 du C.G.I., sur les revenus de valeurs mobilières émises en France et les revenus fiscalement assimilés (jetons de présence, tantièmes, rémunérations allouées aux administrateurs) ;

— le prélèvement libératoire concernant les produits de placement à revenu fixe effectués en France : 25 % pour les produits d'obligations négociables et 33 1/3 % pour les autres produits (C.G.I. art. 125 A) ;

— les prélèvements de 33 1/3 %, mentionnés à l'article 8-III de la loi du 19 juillet 1976 afférente aux plus-values résultant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en Bourse dont l'actif est constitué principalement par de tels biens ou droits ;

— le prélèvement sur les profits de construction : prélèvement de 50 % à moins que le prélèvement libératoire de 15 %, 25 %, 30 % ou 33 1/3 % prévu à l'article 235 quater du C.G.I. ne soit applicable (C.G.I. art. 244 bis et art. 12-III de la loi du 19 juillet 1976).

Conformément aux dispositions de l'article 14 de la loi du 29 décembre 1976, la retenue prévue à l'article 119 bis-2 et les prélèvements mentionnés au paragraphe III de l'article 8 de la loi du 19 juillet 1976 et à l'article 244 bis du Code général des Impôts modifié par la même loi, libèrent les contribuables qui ne peuvent être considérés comme fiscalement domiciliés en France (au sens des art. 1 à 3 de la loi) de l'impôt sur le revenu dû en raison des sommes qui ont supporté cette retenue ou ces prélèvements. Bien entendu, le prélèvement de 25 % ou de 33 1/3 % prévu à l'article 125 A du C.G.I. conserve dans tous les cas son caractère libératoire.

Cette retenue et ces prélèvements ont donc un caractère définitif et les revenus correspondants sont exclus de plein droit du revenu global soumis à l'application du barème progressif. Par suite, le montant de la retenue et du prélèvement n'est pas imputable sur le montant de l'impôt sur le revenu, que ce dernier soit calculé à raison des revenus de source française ou en fonction de la valeur locative de la résidence : seuls les prélèvements et les retenues à la source non définitifs peuvent être imputés sur ce montant.

98. *Remarques.* — En attendant que la loi du 19 juillet 1976 prenne effet à l'égard des plus-values réalisées sur les valeurs mobilières, toutes les plus-values de cession de droits sociaux qui répondent aux conditions de l'article 160 du Code général des Impôts demeurent soumises à la taxation forfaitaire de 15 %. Cette imposition est libératoire pour les contribuables domiciliés hors de France, comme elle l'est pour les contribuables domiciliés en France.

D. — INCIDENCE DES CONVENTIONS INTERNATIONALES,
EN VIGUEUR A LA DATE DU 1^{er} JUILLET 1977,
AU REGARD DE L'APPLICATION DE LA RETENUE A LA SOURCE

99. Lorsque les revenus qui entrent dans le champ d'application de la retenue à la source sur certains revenus non salariaux ou de la retenue applicable aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères sont versées à un résident d'un État ayant conclu avec la France une *convention fiscale destinée à éviter les doubles impositions*, il doit toujours être tenu compte de l'incidence de ces clauses conventionnelles au regard des règles exposées ci-dessus (n^{os} 65 à 96).

Il est précisé que la France a conclu une convention en matière d'impôt sur les revenus avec les pays suivants (conventions en vigueur au 1^{er} juillet 1977) : Algérie, Allemagne, Autriche, Belgique, Bénin, Brésil, Cameroun, Canada, Empire centrafricain, Comores, Congo, Côte-d'Ivoire, Danemark, Espagne, États-Unis, Finlande, Gabon, Grèce, Haute-Volta, Inde, Iran, Irlande, Israël, Italie, Japon, Liban, Luxembourg, Madagascar, Malaisie, Malawi, Mali, Maroc, Mauritanie, Niger, Norvège, Pakistan, Pays-Bas, Pologne, Portugal, Roumanie, Royaume-Uni, Sénégal, Singapour, Suède, Suisse, Tchécoslovaquie, Thaïlande, Togo, Tunisie, Yougoslavie, Zambie.

a. *Retenue à la source sur certains revenus non salariaux.*

1° **Sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice d'une des professions mentionnées à l'article 92 du Code général des Impôts.**

100. Dans les conventions fiscales internationales, ces professions sont, en règle générale, visées par l'article concernant les professions indépendantes. Toutefois, certaines conventions, et notamment les plus récentes, comportent une clause ou un article qui prévoit un régime spécifique pour les activités exercées par les artistes du spectacle et les sportifs.

ANALYSE DES DISPOSITIONS CONVENTIONNELLES CONCERNANT LES PROFESSIONS INDÉPENDANTES. CONSÉQUENCES AU REGARD DE LA RETENUE A LA SOURCE.

I. *Principe :*

101. En règle générale, les revenus tirés, par des personnes domiciliées hors de France, de l'exercice d'une profession indépendante en France ne peuvent être soumis à la retenue à la source.

D'une part, les conventions fiscales internationales attribuent, généralement, l'imposition des revenus de cette nature à l'État dont le bénéficiaire des revenus est le résident, à moins que ce résident ne dispose de façon habituelle dans l'autre État contractant d'une *base fixe* pour l'exercice de ses activités. Dans ce dernier cas, les revenus sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables à cette base fixe.

Il s'ensuit que les revenus tirés de l'exercice en France d'une profession indépendante par une personne n'y ayant pas son domicile fiscal au sens de la convention, ne peuvent être imposés dans notre pays que si l'intéressé y dispose d'une base fixe. A cet égard, il est précisé, à titre de règle pratique, que pour définir la notion de « base fixe », on retiendra les critères dégagés en droit interne pour caractériser l'existence d'une installation professionnelle permanente (*cf. ci-dessus n^o 67*).

D'autre part, lorsque le résident de l'autre État dispose, pour l'exercice de son activité, d'une base fixe en France, la retenue à la source prévue par l'article 10 ne peut, en tout état de cause, être effectuée. En effet, cette retenue ne concerne que les contribuables qui n'ont pas dans notre pays d'installation professionnelle permanente. Dès lors, les revenus imposables à la base fixe seront recouverts par voie de rôle.

2. *Cas particuliers.*

105. Quelques conventions visées ci-dessus (Malaisie, Maroc, Pologne, Singapour, Thaïlande, Tunisie) qui attribuent le droit d'imposer les revenus dont il s'agit à l'État contractant où les activités sont exercées, prévoient une ou plusieurs exceptions à cette règle. Ces exceptions concernent notamment :

— les activités exercées dans le cadre d'échanges culturels approuvés par l'État dont les artistes et les sportifs sont les résidents,

— les activités exercées dans un État contractant lorsque le séjour dans cet État est financé pour une part importante, directement ou indirectement, par des fonds publics de l'autre État contractant,

— les activités exercées dans un État contractant par ces organismes sans but lucratif de l'autre État ou par des membres de leur personnel, sauf si ces derniers agissent pour leur propre compte.

Dans ces cas, le droit d'imposer est attribué exclusivement à l'État de la résidence. Par conséquent, la retenue à la source ne peut pas être prélevée en France sur les revenus correspondant à ces activités.

Il conviendra de soumettre au service de la Législation fiscale (bureau E1) les difficultés qu'entraînerait, le cas échéant, l'application de ces dispositions.

106. 2° Produits définis à l'article 92 du Code général des Impôts et perçus par les inventeurs ou à titre de droits d'auteur. Produits perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales. Produits tirés de la propriété industrielle ou de droits assimilés (art. 6-b de la loi du 29 décembre 1976).

Ces produits sont visés dans les conventions fiscales internationales d'une part par l'article concernant les redevances et d'autre part, éventuellement, par l'article relatif aux gains en capital.

Cependant, la définition des redevances n'est pas absolument identique dans toutes les conventions fiscales internationales conclues par la France. Il conviendra donc, en tant que de besoin, de se reporter au texte de la convention à appliquer (*Recueil des conventions fiscales internationales et documentation administrative, série 14 AI*).

Toutefois, il est signalé que, dans de nombreuses conventions, le terme « redevances » désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage :

— d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique y compris les films cinématographiques;

— d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets;

— d'un équipement industriel, commercial ou scientifique;

— d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

En outre, dans certaines conventions (par exemple, les conventions conclues avec la République fédérale d'Allemagne, la Belgique, les Pays-Bas, le Royaume-Uni) l'article sur les redevances vise expressément les produits provenant de l'aliénation de biens et droits mentionnés dans la définition ci-dessus. Lorsqu'il en est ainsi, ces produits sont soumis au régime fiscal prévu à l'égard des redevances. Par contre, dans le cas où les produits en cause ne sont pas visés par l'article de la convention concernant les redevances, il conviendra de se reporter, éventuellement, à l'article de la convention concernant les gains en capital.

On observera enfin que la définition conventionnelle des redevances visée ci-dessus comprend certaines prestations qui sont visées au paragraphe c de l'article 6 de la loi du 29 décembre 1976 (*cf. ci-dessus n° 26*). Il s'agit en particulier du produit de la location de films cinématographiques, des rémunérations payées pour l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et de la rémunération d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine commercial, industriel ou scientifique (savoir faire). Les conséquences de cette situation au regard de l'application de la retenue à la source sont exposées ci-après n°s 113 et suivants.

Cela dit, en ce qui concerne l'application de la retenue à la source aux produits visés par l'article 6-b de la loi du 29 décembre 1976 les deux cas suivants seront envisagés :

- produits autres que ceux provenant de l'aliénation de biens et droits visés audit article;
- produits provenant de l'aliénation de biens et droits visés audit article.

107. PRODUITS VISÉS PAR L'ARTICLE 6-b DE LA LOI DU 29 DÉCEMBRE 1976 AUTRES QUE CEUX PROVENANT DE L'ALIÉNATION DE BIENS ET DROITS MENTIONNÉS AUDIT ARTICLE.

Il s'agit des produits payés pour l'usage ou la concession de l'usage de droits d'auteur, de brevets, de droits d'obtention de nouvelles variétés végétales, de marques de fabrique ou de commerce, dessins, modèles, plans, formules, procédés secrets.

On rappelle que, dans les conventions internationales, ces produits sont compris dans la définition des redevances. Ces redevances sont, selon le régime fiscal prévu par l'accord à appliquer :

- soit exonérées d'impôt dans l'État d'où elles proviennent;
- soit imposées dans cet État dans les conditions du droit commun, ou à un taux réduit.

108. 1. Les conventions conclues avec les États suivants ne permettent pas à la France d'imposer les redevances payées par un débiteur établi en France à une personne ou une société ayant son domicile fiscal ou son siège dans l'autre État (1).

Algérie (1)	Italie
Allemagne (R.F.A.)	Luxembourg
Autriche (2)	Madagascar
Belgique	Mali
Benin (ex Dahomey)	Mauritanie
Cameroun	Niger
Canada (3)	Norvège
Empire centrafricain	Pakistan
Comores	Pays-Bas
Congo	Pologne (1)
Côte d'Ivoire	Royaume-Uni
Danemark	Sénégal
États-Unis (1)	Singapour (5)
Finlande	Suède
Gabon	Tchécoslovaquie (1)
Haute-Volta	Thaïlande (6)
Iran (4)	Togo
Irlande	Yougoslavie
Israël (1)	

(1) Uniquement pour les redevances provenant de droits d'auteur sur des œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques.

(2) A l'exclusion des cas où les redevances bénéficient à une société autrichienne détenant au moins 50 % du capital de la société française distributrice.

(3) Uniquement pour les redevances visées aux paragraphes 3 et 4 de l'article 12 de la convention (cf. B.O.D.G.I. 14B-2-77).

(4) Uniquement pour les redevances provenant de droits d'auteur sur des œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques ainsi que les redevances pour l'usage de films lorsque le bénéficiaire est un service ou un organisme public d'Iran.

(5) A l'exclusion des redevances provenant de droits d'auteur sur une œuvre littéraire ou artistique y compris les films cinématographiques et les films et bandes de télévision et de radio, ainsi que des redevances pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine commercial.

(6) Uniquement pour les redevances payées à l'État thaïlandais ou à une société d'État au titre de films ou d'œuvres enregistrées sur bandes magnétiques.

(1) Il est rappelé que si le bénéficiaire des redevances dispose d'une installation professionnelle permanente en France (établissement stable ou base fixe) la retenue à la source prévue par l'article 10 n'est pas applicable (voir ci-dessus n° 67).

et par application du droit interne français (*cf. à cet égard le texte de l'article 10 de la loi du 29 décembre 1976 et les commentaires figurant ci-avant n° 67*) aucune retenue à la source ne peut être effectuée,

— des dispositions de la convention concernant les professions indépendantes.

Dans ce cas, il conviendra de se reporter aux indications figurant nos 100 à 105;

— lorsque le bien ou le droit générateur des produits ne se rattachent pas à l'exercice d'une profession, les produits en cause pourront être considérés comme visés par l'article de la convention concernant les revenus non expressément mentionnés dans les autres articles de la convention. Dans ce cas, le droit d'imposer est généralement dévolu à l'État contractant dont le bénéficiaire des revenus est le résident. Aucune retenue à la source n'est donc à effectuer lorsque les produits en cause sont payés, par un débiteur établi en France, à une personne physique ayant son domicile fiscal dans l'autre État.

3° Sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France (art. 6-c de la loi du 29 décembre 1976).

113. LES PRESTATIONS PAYÉES PAR LE DÉBITEUR ÉTABLI EN FRANCE ONT LE CARACTÈRE DE REDEVANCES AU SENS DE LA CONVENTION A APPLIQUER.

Dans de nombreuses conventions, les prestations suivantes sont comprises dans la définition des redevances. Elles sont donc, dans ce cas, soumises au régime fiscal défini ci-dessus nos 106 et suivants :

- location ou droit d'utilisation de films cinématographiques;
- location d'un équipement industriel, commercial, ou scientifique;
- fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (know-how).

En outre, certaines conventions (Maroc, Algérie par exemple) mentionnent, dans les redevances, les rémunérations se rapportant à des études techniques ou économiques ou encore, dans le cas du Japon, les revenus provenant de l'affrètement coque nue d'un navire ou d'un aéronef.

En tout état de cause, c'est seulement dans les cas où les conventions visées ci-dessus n° 109 trouvent à s'appliquer que la France peut imposer, dans les conditions prévues par son droit interne, les sommes payées, à raison de certaines prestations définies par la convention, par un débiteur établi en France à une personne ou société résidente de l'autre État. A cet égard, il est précisé que lorsque les prestations sont visées par l'article de la convention concernant les redevances, elles sont soumises au régime fiscal prévu par cet article à la seule condition que le débiteur soit établi en France et que le bénéficiaire soit un résident de l'autre État contractant. Le droit d'imposer est donc attribué par la convention à la France quel que soit le lieu où la prestation est fournie ou utilisée. Toutefois, pour l'exercice effectif du droit d'imposer ainsi attribué à la France, les sommes payées par le débiteur français à raison des prestations définies par la convention seront soumises à l'impôt conformément aux modalités prévues par la législation interne, c'est-à-dire :

— par voie de retenue à la source effectuée par le débiteur lorsque les prestations en cause sont fournies ou utilisées en France au sens du droit interne (*cf. ci-dessus n° 26*);

— par voie de rôle au nom de la personne ou de la société bénéficiaire dans les cas très exceptionnels où la prestation imposable ne peut pas être considérée comme fournie ou utilisée en France.

114. LES PRESTATIONS PAYÉES PAR LE DÉBITEUR ÉTABLI EN FRANCE N'ONT PAS LE CARACTÈRE DE REDEVANCES AU SENS DE LA CONVENTION A APPLIQUER.

Sous réserve des exceptions indiquées ci-après, ces paiements ne seront pas soumis à la retenue à la source.

En effet, les paiements en cause relèveront, selon le cas :

— soit des dispositions de la convention concernant les bénéfices des entreprises (BIC). Dans cette hypothèse la retenue à la source ne pourra pas être pratiquée dès lors que l'imposition en France du bénéfice des entreprises résidentes de l'autre État contractant est subordonnée à l'existence d'un établissement stable. A cet égard, l'attention est toutefois appelée sur les particularités de la convention fiscale franco-suisse (*art. 4 (5)-a de la convention du 9 septembre 1966*) qui peuvent conduire à refuser l'application des règles conventionnelles à certains bénéficiaires des paiements en cause;

— soit des dispositions de la convention concernant les professions indépendantes (sur cette question voir les développements figurant nos 100 à 105) ;

— soit enfin l'article de la convention concernant les revenus non expressément mentionnés dans les autres articles de la convention. Il s'agira par exemple d'une rémunération relative à une prestation fournie à titre occasionnel par un particulier n'exerçant ni une activité industrielle ou commerciale ni une profession indépendante. Dans ce cas, le droit d'imposer est généralement dévolu à l'État contractant dont le bénéficiaire des revenus est le résident.

Exceptions.

115. La règle précédente comporte des exceptions. Dans les cas dont il s'agit, la retenue à la source sera prélevée au moment du paiement des prestations.

● *Canada (art. 21) et Pakistan (art. 17)*. Ces deux conventions permettent en effet d'imposer les revenus non expressément mentionnés dans la convention dans les conditions prévues par la législation interne.

● *Inde (art. 16)*. Les rémunérations qu'une entreprise établie en France verse à une entreprise ayant son siège social en Inde en contrepartie de la fourniture de services techniques sont imposables en France par voie de retenue à la source dans la mesure où ces rémunérations ont trait à des activités effectivement exercées en France. Dans ce cas, la base de la retenue à la source est déterminée, par exception à la règle d'imposition du montant brut des rémunérations édictée par l'article 10 de la loi du 2 décembre 1976 (cf. *ci-avant* n° 68) en tenant compte des dépenses exposées en France pour l'exercice des activités dont il s'agit.

● *Thaïlande (art. 22)*. Les revenus non expressément mentionnés dans la convention sont imposables dans l'État d'où ils proviennent, dans les conditions prévues par la législation interne.

116. PRESTATIONS FOURNIES EN FRANCE PAR LES ARTISTES ET LES SPORTIFS. CAS OÙ LA RÉMUNÉRATION DUE A RAISON DE CETTE PRESTATION EST PAYÉE A UN TIERS.

Ainsi que cela a déjà été indiqué (cf. *ci-dessus* n° 103) le droit d'imposer les rémunérations tirées de l'activité personnelle des artistes et des sportifs est attribué par les conventions internationales contenant une clause spécifique concernant ces professionnels à l'État contractant où est exercée l'activité personnelle source des revenus.

En outre, les conventions internationales les plus récentes prévoient une disposition qui a pour objet de faire échec à certains procédés d'évasion fiscale lorsque les rémunérations dues pour la prestation fournie par un artiste ou un sportif est versée à un tiers, par exemple, une société d'artistes, de sorte que le revenu n'est imposé dans l'État où l'activité est exercée ni comme une rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif, ni comme bénéfice de l'entreprise en l'absence d'établissement stable.

1. Règle générale.

117. En vertu des conventions conclues avec les États suivants la rémunération correspondant à l'activité de l'artiste ou du sportif en France, perçue par la société ou la personne qui a fourni les services dudit artiste ou sportif, est imposable en France sans limitation.

Tiers mis en cause

Canada (art. 17)	Toute personne.
Espagne (art. 17)	Société.
Finlande (art. 17)	Société.
Malaisie (art. 17)	Toute personne.
Pays-Bas (art. 17)	Société.
Pologne (art. 17)	Toute personne.
Roumanie (art. 17)	Toute personne.
Singapour (art. 17)	Toute entreprise.
Suède (art. 6 A)	Société.
Thaïlande (art. 17)	Toute entreprise.
Tunisie (art. 24)	Toute personne.

Cette règle déroge donc aux dispositions de la convention concernant le bénéfice des entreprises : en effet, l'imposition est attribuée à l'État où s'exerce l'activité même lorsque la société ou la personne qui reçoit les rémunérations ne dispose pas en France d'un établissement stable.

Dans ce cas, la retenue à la source au taux de 33 1/3, prévue par l'article 10 de la loi du 29 décembre 1976, doit être prélevée par le débiteur des rémunérations établi en France. Bien entendu, les intéressés étant imposables, selon le cas, à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, la retenue est, conformément aux dispositions du dernier alinéa de l'article 10 précité, imputable sur le montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû par le bénéficiaire des rémunérations.

2. Exceptions.

118. La règle générale exposée au paragraphe 1 ci-dessus comporte quelques exceptions lorsque :

— la société qui fournit les services de l'artiste ou du sportif établit qu'elle n'est pas contrôlée directement ou indirectement par l'artiste ou le sportif en cause (conventions conclues avec l'Espagne, la Finlande, les Pays-Bas et la Suède) ;

— l'artiste ou le sportif établit que ni lui ni les personnes qui lui sont apparentées ou associées ne participent directement ou indirectement aux bénéfices de la personne à laquelle les revenus provenant de son activité personnelle ont été attribués (conventions conclues avec le Canada et la Roumanie) ;

— l'entreprise qui a fourni les services de l'artiste ou du sportif est financée, pour une part importante, par des fonds publics de l'autre État contractant en vue de la fourniture de ces services (conventions avec la Malaisie, Singapour et la Thaïlande) ;

— la convention franco-polonaise attribue à la Pologne le droit d'imposer lorsque les revenus perçus par une personne autre que l'artiste ou le sportif résidant de Pologne correspondent à des activités exercées en France dans le cadre d'échanges culturels approuvés par l'État polonais ;

— la convention franco-tunisienne fait également échec à la règle générale attribuant le droit d'imposer à l'État où s'exerce l'activité de l'artiste ou du sportif en ce qui concerne les revenus provenant d'activités exercées en France par des organismes sans but lucratif établis en Tunisie ou par des membres de leur personnel, sauf si ces derniers agissent pour leur propre compte.

Dans ces cinq séries de cas, il n'y aura pas lieu d'opérer la retenue à la source sur les rémunérations versées aux sociétés ou aux personnes qui ont fourni les services de l'artiste ou du sportif.

Mais, le débiteur des rémunérations dues au titre de la prestation fournie par l'artiste ou le sportif ne sera généralement pas en mesure d'apprécier si les conditions prévues par les dispositions conventionnelles pour faire échec à l'imposition en France des rémunérations attribuées à la société ou à la personne qui a fourni les services de l'artiste ou sportif, sont ou non remplies.

Aussi, en pratique, le débiteur aura-t-il intérêt, dans tous les cas, à pratiquer la retenue à la source. Il appartiendra ensuite le cas échéant, à la société où la personne qui a perçu les rémunérations correspondant aux prestations fournies par l'artiste ou le sportif de demander, par voie de réclamation, la restitution de la retenue à la source. Cette réclamation, adressée dans le délai de droit commun à la direction des Services généraux et de l'Informatique, centre des Impôts des non-résidents, 9, rue d'Uzès 75084 Paris Cedex 02, devra être accompagnée de toutes pièces (par exemple statuts, procès-verbaux et feuilles de présence aux assemblées générales, attestation des autorités fiscales de l'État de la résidence, etc.) de nature à établir que les conditions prévues par la convention pour faire échec à l'imposition en France des rémunérations en cause sont remplies.

b. Retenue applicable aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

1° Traitements et salaires.

119. En principe les règles conventionnelles concernant cette catégorie de revenus ne s'opposent pas à l'imposition prévue par voie de retenue à la source. En effet, en règle générale, les conventions internationales attribuent à la France le droit d'imposer les traitements et salaires de source française.

Dès lors, et sous réserve des exceptions signalées ci-après, les traitements et salaires servis, à raison d'une activité exercée en France, à des personnes ayant leur domicile fiscal dans un État ayant conclu une convention internationale avec la France, sont soumis à la retenue à la source dans les conditions du droit commun.

Toutefois, le principe exposé ci-dessus comporte quelques exceptions, notamment :

120. 1. *Mission temporaire.* — Aucune retenue à la source n'est à effectuer sur les traitements et salaires de source française servis aux personnes ayant leur domicile fiscal dans un pays ayant conclu avec la France une convention internationale, lorsque les trois conditions suivantes (1) qui définissent la mission temporaire, sont simultanément remplies :

— le bénéficiaire séjourne en France pendant une période ou des périodes n'excédant pas 183 jours au cours de l'année fiscale considérée,

— les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'a pas son domicile fiscal en France,

— la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur avait en France.

Il est fait observer que, en l'absence de convention internationale, ces rémunérations sont, en principe, imposables en France par voie de retenue à la source lorsque l'employeur (domicilié ou établi hors de France) débiteur des rémunérations peut être invité à désigner un représentant en France (*voir ci-dessus n° 77*) ;

121. 2. *Travailleurs frontaliers.* — Aucune retenue à la source n'est à effectuer sur les salaires versés aux travailleurs frontaliers ayant leur domicile fiscal en Belgique, en République fédérale d'Allemagne, en Suisse (sauf le canton de Genève) et en Espagne. En effet, les conventions fiscales conclues avec ces pays prévoient que les travailleurs frontaliers ne sont imposables que dans l'État de leur domicile ;

122. 3. *Rémunérations publiques.* — D'une manière générale, dans les conventions internationales, les rémunérations payées par un État contractant à une personne physique, au titre de services rendus à cet État, ne sont imposables que dans cet État. Toutefois, dans de nombreuses conventions, ces rémunérations ne sont imposables que dans l'autre État contractant si elles sont versées à une personne physique qui est résidente de cet État et en possède la nationalité. Il est signalé cependant que certaines conventions comportent des règles particulières auxquelles il conviendra de se reporter en tant que de besoin.

Ainsi, d'une manière générale, la retenue à la source sera effectuée, lorsque l'activité est exercée en France, sur les rémunérations versées par l'État français à une personne qui a son domicile fiscal dans l'autre État et qui ne possède pas la nationalité de cet État.

Dans tous les autres cas, lorsque le droit d'imposer est attribué à la France, l'imposition sera établie par voie de rôle ;

123. 4. Des règles particulières auxquelles il conviendra de se reporter en tant que de besoin sont prévues par les conventions en ce qui concerne les *rémunérations versées aux professeurs, aux étudiants, ainsi qu'aux salariés exerçant leur activité à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international*. A l'égard de cette dernière catégorie de salariés, il conviendra, lorsque le droit d'imposer est attribué à la France par la convention à appliquer, de retenir, dans tous les cas, les modalités d'imposition exposées ci-après dans l'exemple relatif à la convention franco-belge.

A titre d'exemple, les règles prévues par quelques conventions internationales sont examinées ci-après :

124. • *Convention fiscale franco-belge du 10 mars 1964 (B.O.C.D. 1966-II-3327).*

— professeurs. — Par application de l'article 13 de la convention les professeurs et autres membres du personnel enseignant de Belgique qui se rendent en France exclusivement pour y professer, pendant une période n'excédant pas deux années, dans une université, un

(1) En outre, la convention franco-canadienne du 2 mai 1975 (art. 15.2.a) exclut également l'application du principe exposé au n° 119 lorsque le bénéficiaire, domicilié fiscalement au Canada, séjourne en France pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année civile considérée et perçoit, au titre de l'emploi salarié exercé en France, une rémunération n'excédant pas, au cours de ladite année, le plus élevé des montants suivants : 2.500 dollars canadiens et 10.000 francs français.

lycée, un collègue, une école ou tout autre établissement d'enseignement, sont exemptés d'impôt en France pour la rémunération qu'ils perçoivent du chef de leur enseignement pendant ladite période. Dès lors, les rémunérations perçues par les professeurs et autres membres du personnel enseignant qui, ayant conservé leur domicile fiscal en Belgique, se rendent en France dans les conditions indiquées ci-dessus, ne sont pas admises à la retenue à la source;

— étudiants (*art. 14*). — L'exonération d'impôt français prévue par la convention ne concerne que les subsides de provenance étrangère versés aux étudiants de Belgique qui séjournent en France aux seules fins d'y faire leurs études ou d'y acquérir une formation professionnelle. Dès lors, la retenue à la source serait applicable aux traitements et salaires de source française versés à ceux de ces étudiants qui auraient conservé leur domicile fiscal en Belgique;

— salariés exerçant leur activité à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure : par application de l'article 11-2-b de la convention, le droit d'imposer les salariés visés ci-dessus est attribué à l'État où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise.

Par ailleurs, l'article 1^{er}, § 3 de la convention précise que les personnes dont le foyer permanent d'habitation se trouve à bord d'un navire exploité en trafic international ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure sont considérées comme des résidents de l'État contractant où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise.

En conséquence, lorsque le siège de la direction effective de l'entreprise est situé en France, la retenue à la source serait, en principe, applicable aux seules rémunérations payées à des personnes qui pourraient être considérées comme ayant conservé leur domicile fiscal en Belgique, pour la partie de cette rémunération qui correspond à une activité exercée exclusivement sur le territoire français.

Dans la pratique, une situation de cette nature sera exceptionnelle. Aussi, il a été décidé, à titre de règle pratique, que, dans tous les cas, l'imposition serait établie par voie de rôle. Par suite, il est admis que les débiteurs n'auront pas, en règle générale, à effectuer de retenue à la source sur les rémunérations versées aux salariés dont il s'agit.

125. • *Convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 (doc. de base 14 B).*

— professeurs (*art. 16*). — Cf. ci-dessus convention franco-belge;

— étudiants et apprentis. — Par application de l'article 13.3 de la convention les rémunérations perçues par les étudiants ayant leur domicile fiscal en République fédérale d'Allemagne au sens de la convention, qui sont occupés par une entreprise française au maximum 183 jours au cours d'une année civile afin d'acquérir la formation pratique nécessaire, ne sont pas soumises à la retenue à la source. Dans les autres cas, et par analogie avec les règles applicables dans le cadre de la convention franco-belge (*cf. ci-dessus*), les rémunérations de source française perçues par les étudiants, apprentis ou stagiaires ayant leur domicile fiscal en République fédérale d'Allemagne sont soumises à la retenue à la source (*art. 17*);

— salariés exerçant leur activité à bord d'un navire, d'un aéronef en trafic international ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure [*art. 13 (2)*] : lorsque le siège de la direction effective de l'entreprise est situé en France, les modalités d'imposition, en France, des rémunérations versées aux salariés dont il s'agit, seront celles prévues ci-dessus pour l'application de l'article 11-2-b de la convention franco-belge.

126. • *Convention franco-américaine du 28 juillet 1967 (B.O.C.D. 1969-II-4530).*

— enseignants. — Par application de l'article 17 de la convention, une personne physique qui est un résident des États-Unis au début de son séjour en France et qui séjourne dans ce pays principalement dans le but d'enseigner ou de se livrer à des travaux de recherche auprès d'une université ou d'un autre établissement d'enseignement agréé, est exonérée d'impôt en France pendant une période n'excédant pas deux années à compter de la date de son arrivée en France, à raison de ses revenus qui proviennent de services personnels rendus aux fins d'enseignement ou de recherche dans cet établissement d'enseignement ou d'autres établissements analogues. Dès lors, aucune retenue à la source n'est à effectuer sur les rémunérations versées à ceux de ces enseignants, qui ont conservé leur domicile fiscal aux États-Unis au sens de la convention, et qui séjournent en France dans les conditions indiquées ci-dessus.

Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables aux revenus provenant de travaux de recherches si ces travaux ne sont pas entrepris dans l'intérêt public mais principalement en vue de la réalisation d'un avantage particulier bénéficiant à une personne ou un organisme déterminés;

— étudiants et stagiaires (*art. 18*). — Pour les étudiants qui séjournent temporairement en France mais qui ont conservé, au sens de la convention, leur domicile fiscal aux États-Unis, et qui remplissent les conditions posées par l'article 18-1-a de la convention la retenue à la source n'est pas applicable aux revenus provenant de services personnels rendus en France, dans la mesure où ceux-ci n'excèdent pas un montant équivalent, en francs, à 2.000 dollars au cours de l'année d'imposition. Cet avantage est accordé pendant cinq années d'imposition au plus.

En ce qui concerne les étudiants et stagiaires qui séjournent temporairement en France mais qui ont conservé, au sens de la convention, leur domicile fiscal aux États-Unis et qui remplissent les conditions posées par l'article 18-2 de la convention, la retenue à la source n'est pas applicable, pendant une année d'imposition, aux revenus provenant de services personnels n'excédant pas l'équivalent en francs de 5.000 dollars;

— salariés exerçant leur activité à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international : l'article 15-3 de la convention attribue à la France le droit d'imposer la rémunération qu'une personne physique reçoit pour les services personnels qu'elle rend à bord de navires ou d'aéronefs enregistrés en France et exploités par un résident de France, lorsque cette personne est un membre de l'équipage régulier du navire ou de l'aéronef.

Les modalités d'imposition de ces rémunérations seront celles prévues ci-dessus pour l'application de l'article 11-2-b de la convention franco-belge.

127. • Convention franco-thaïlandaise du 27 décembre 1974 (B.O.D.G.I. 14 A-5-76).

— professeurs, enseignants et chercheurs (*art. 21*). — Aucune retenue à la source n'est à effectuer sur les rémunérations de source française perçues, au titre de leur enseignement ou de leur recherche, par les professeurs, enseignants ou chercheurs qui ont conservé leur domicile fiscal en Thaïlande et qui séjournent en France pendant une période n'excédant pas deux ans, dans le seul but d'enseigner ou de se livrer à des recherches scientifiques dans une université, un collège ou d'autres établissements appartenant à l'État français ou à un organisme à but non lucratif;

— étudiants et stagiaires (*art. 20*). — Aucune retenue à la source n'est à effectuer sur les rémunérations de source française versées aux étudiants et stagiaires ayant conservé leur domicile fiscal en Thaïlande au sens de la convention, à condition que ces rémunérations concernent des services en rapport avec les études ou la formation de ces étudiants ou stagiaires, ou soient nécessaires pour couvrir leurs frais d'entretien;

— salariés exerçant leur activité à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international. — L'article 15-3 de la convention attribue le droit d'imposer les salariés dont il s'agit à l'État où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise.

Lorsque le siège de la direction effective de l'entreprise est situé en France, les modalités d'imposition des rémunérations versées aux salariés en cause seront celles prévues pour l'application de l'article 11-2-b de la convention franco-belge.

5. Cas des artistes et des sportifs percevant des rémunérations ayant le caractère de traitements et salaires.

128. La retenue à la source est, dans tous les cas, applicable aux traitements et salaires de source française servis aux artistes et sportifs résidents d'un pays ayant conclu une convention internationale avec la France :

— soit par application de l'article de la convention concernant les traitements et salaires;

— soit par application de l'article spécifique concernant les artistes et les sportifs. Sur ce point, on se reportera aux développements figurant au n° 104.

2° Pensions et rentes viagères.

129. PENSIONS ET RENTES PRIVÉES.

En principe les règles conventionnelles concernant les pensions et rentes viagères privées s'opposent à l'imposition de ces revenus par voie de retenue à la source, sauf en ce

qui concerne les bénéficiaires fiscalement domiciliés au Canada (à l'exception des pensions alimentaires), en Inde, en Italie, au Pakistan et en Thaïlande.

En outre, certaines conventions comportent parfois des règles spécifiques auxquelles il conviendra de se reporter en tant que de besoin.

130. PENSIONS ET RENTES PUBLIQUES.

Les règles conventionnelles ne s'opposent pas à l'imposition prévue par voie de retenue à la source des pensions et rentes publiques, sauf lorsque le bénéficiaire a son domicile fiscal dans l'un des États suivants : Algérie, Benin, Cameroun, Empire Centrafricain, Comores, Congo, Côte d'Ivoire, Gabon, Haute-Volta, Madagascar, Mali, Maroc, Mauritanie, Niger, Sénégal, Suède, Togo, Tunisie. La retenue à la source ne doit donc pas être effectuée sur les pensions et rentes publiques versées à ces bénéficiaires.

131. *Cas particulier des pensions de source française servies à certains résidents monégasques.* — Une instruction qui sera publiée prochainement fixera des modalités particulières d'application en ce qui concerne la retenue à la source applicable aux pensions de source française servies à certains résidents de la Principauté.

SECTION IV

LIEU D'IMPOSITION

§ 1. CONTRIBUABLES DOMICILIÉS EN FRANCE

132. Les dispositions des alinéas 1 et 2 de l'article 10 du C.G.I. restent applicables aux contribuables domiciliés en France à l'exception des agents de l'État en service à l'étranger dont le lieu d'imposition est fixé par arrêté (*cf. art. 15 de la nouvelle loi*).

En conséquence, les contribuables domiciliés en France sont imposés au lieu de leur résidence ou au lieu de leur principal établissement s'ils ont plusieurs résidences en France (*cf. Doc. de base 5 B-4-111*). Pour les contribuables qui sont considérés comme domiciliés en France parce qu'ils ont leur foyer dans notre pays, l'impôt doit être établi au lieu où se situe le foyer des intéressés.

§ 2. CONTRIBUABLES DOMICILIÉS HORS DE FRANCE

133. L'article 16 de la loi du 29 décembre 1976 a abrogé les dispositions du dernier alinéa de l'article 10 du C.G.I. selon lesquelles l'impôt dû par les personnes n'ayant pas de résidence en France était établi soit au centre de leurs principaux intérêts soit, s'il s'agissait de fonctionnaires ou agents de l'État, au siège du service qui les administrait.

Le lieu d'imposition des contribuables non domiciliés en France sera fixé prochainement par arrêté conformément aux dispositions de l'article 15, 2^e alinéa de la loi du 29 décembre 1976 (1). Une instruction complémentaire sera publiée le moment venu.

En attendant la publication de l'arrêté, il convient de continuer à faire application des règles définies dans la note du 24 juillet 1970 (*B.O.D.G.I. 13 G-12-70*) qui prévoient que le Centre des Impôts des non-résidents, 9, rue d'Uzès, à Paris (2^e), assure l'établissement et le contrôle des impositions à l'impôt sur le revenu :

— des fonctionnaires et agents de l'État en service à l'étranger et ne possédant pas d'habitation en France;

— des contribuables français ou étrangers non domiciliés en France mais y possédant une ou plusieurs habitations;

— des contribuables non domiciliés disposant de revenus de source française.

(1) Cet arrêté fixera également le lieu d'imposition des personnes morales qui, n'ayant pas leur siège social en France, exercent des activités en France sans y avoir d'établissement ou y possèdent des biens; cf. sur ce point l'instruction relative au régime fiscal prévu par l'article 13 de la loi à l'égard des sociétés étrangères.

SECTION V

OBLIGATIONS INCOMBANT AUX CONTRIBUABLES NON DOMICILIÉS

§ 1. DÉCLARATION

134. Les contribuables domiciliés hors de France qui disposent de revenus de source française ou d'une ou plusieurs habitations en France doivent, comme sous le régime antérieur, souscrire une déclaration de leurs revenus conformément aux dispositions de l'article 170 du Code général des Impôts.

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

— les renseignements relatifs à l'identité, la situation et les charges de famille du contribuable;

— la valeur locative de l'habitation dont il dispose en France, à quelque titre que ce soit (cf. arrêt C. E. du 11 février 1970; req. n° 75.095 RJCD, p. 37);

— et, éventuellement, les différents revenus de source française (la déclaration d'ensemble devra être accompagnée des déclarations spéciales ou annexes nécessaires).

Bien entendu, l'obligation de déclarer incombe au chef de famille. Ce dernier doit faire état, non seulement de ses revenus propres et de la valeur locative de l'habitation dont il dispose en France, mais encore des revenus de source française des personnes à sa charge qui ne font pas l'objet d'une imposition distincte ainsi que de la valeur locative des habitations que ces dernières possèdent, éventuellement, en France.

En l'absence de déclaration, les intéressés peuvent être taxés d'office. Tel est le cas d'un contribuable disposant d'une habitation en France qui a fourni une déclaration de revenus portant la mention « néant », alors qu'il aurait dû, s'il ne disposait pas de revenus de source française, déclarer la valeur locative de sa résidence pour permettre, éventuellement, l'établissement d'une imposition forfaitaire (arr. C. E. du 11 février 1970, req. n° 75.095 R.J.C.D., p. 37).

Délai de déclaration.

135. La déclaration des contribuables domiciliés hors de France doit être adressée à la direction des Services généraux et de l'Informatique — Centre des Impôts des non-résidents, 9, rue d'Uzès, 75084 Paris Cedex 02 (cf. n° 133), dans les délais suivants :

Lieu du domicile des contribuables	Date d'expiration du délai supplémentaire
Europe et pays du Littoral de la Méditerranée	30 avril
Afrique (sauf pays du Littoral de la Méditerranée) et Amérique du Nord	15 mai
Amérique centrale et Amérique du Sud	31 mai
Asie (sauf pays du Littoral méditerranéen), Océanie et tous autres pays non visés ci-dessus	30 juin

§ 2. DÉSIGNATION D'UN REPRÉSENTANT EN FRANCE

136. Conformément aux dispositions de l'article 15 de la loi du 29 décembre 1976, les personnes physiques ou morales exerçant des activités en France, ou y possédant des biens sans y avoir leur domicile fiscal ou leur siège social, ainsi que les agents de l'État visés à l'article 3 de la même loi, peuvent être invités par le service des Impôts à désigner,

dans un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la réception de cette demande, *un représentant en France* autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt.

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

A. PERSONNES CONCERNÉES

137. a. En ce qui concerne les *personnes physiques*, il s'agit :

- des contribuables qui exercent des activités en France;
- des personnes qui possèdent des biens en France; ainsi les contribuables non domiciliés qui sont propriétaires d'une habitation en France peuvent être invités à désigner un représentant en France;
- des agents de l'État en service dans un pays étranger où ils ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble de leurs revenus.

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

138. b. Sont également concernées toutes les *personnes morales* ayant leur siège social à l'étranger :

- qui exercent des activités en France, même s'il s'agit de prestations de service;
- ou qui possèdent des biens en France; tel est le cas, entre autres, des personnes morales mentionnées à l'article 13 de la loi qui peuvent être invitées à désigner un représentant en France.

B. SANCTIONS APPLICABLES EN CAS DE DÉFAUT DE DÉSIGNATION D'UN REPRÉSENTANT EN FRANCE

139. En cas de refus ou à défaut de réponse dans le délai fixé, les personnes concernées sont taxées d'office :

- à l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une personne morale soumise à cet impôt;
- à l'impôt sur le revenu s'il s'agit d'une personne physique ou d'une personne morale soumise à l'impôt sur le revenu.

Il est rappelé que le contribuable taxé d'office ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition qu'en apportant la preuve de son exagération (*C.G.I., art. 181*). Mais l'Administration est tenue, de son côté, d'apporter la preuve que le contribuable se trouvait dans le cas d'être taxé d'office et notamment d'établir :

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

*
**

ANNEXE I

Liste des pays (1) dont les ressortissants sont admis à bénéficier des mêmes avantages que les contribuables de nationalité française

Algérie.	Liban.
Allemagne (République fédérale).	Libéria.
Andorre.	Luxembourg.
Argentine.	Madagascar.
Autriche.	Malaisie.
Belgique.	Malawi.
Benin.	Mali.
Bolivie.	Maroc.
Bésil.	Mascate.
Cameroun.	Mauritanie.
Canada.	Mexique.
Empire centrafricain.	Monaco.
Chili.	Nicaragua.
Colombie.	Niger.
Comores.	Norvège.
Congo.	Panama.
Costa Rica.	Pakistan.
Côte d'Ivoire.	Paraguay.
Cuba.	Pays-Bas.
Danemark.	Pérou.
Dominicaine (République).	Pologne.
Égypte.	Portugal.
Équateur.	Rhodésie.
Espagne.	Roumanie.
États-Unis d'Amérique.	Saint-Marin.
Finlande.	Sénégal.
Gabon.	Singapour.
Grèce.	Suède.
Guatemala.	Suisse.
Haiti.	Syrie.
Haute-Volta.	Tchécoslovaquie.
Honduras.	Thaïlande.
Hongrie.	Togo.
Île Maurice.	Tunisie.
Inde.	Turquie.
Iran.	Venezuela.
Irlande.	Yougoslavie.
Israël.	Zambie.
Italie.	Zaire.
Japon.	

**

(1) Liste à jour au 1^{er} juillet 1977.

ANNEXE II

Loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976

ARTICLE PREMIER. — 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.

Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française.

ART. 2. — Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 1^{er} :

Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal;

Celles 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;

Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

ART. 3. — Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'État 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.

ART. 4. — Les revenus de source française des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France. Toutefois, pour la détermination du revenu global, seuls les dépenses et intérêts mentionnés au *a* du 1^{bis} du II de l'article 156 du Code général des Impôts peuvent être déduits dans les conditions prévues au *b*.

L'impôt est calculé dans les conditions prévues à l'article 197-I du même code; il ne peut être inférieur à 25 % du revenu net imposable; ce taux est ramené à 18 % pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer.

Les dispositions prévues à l'alinéa précédent concernant les taux minima d'imposition ne sont pas applicables aux personnes qui pourront justifier que l'impôt français sur leur revenu global serait inférieur à ces taux minima.

ART. 5. — Sont considérés comme revenus de source française :

a. Les revenus d'immeubles sis en France ou de droits relatifs à ces immeubles;

b. Les revenus de valeurs mobilières françaises et de tous autres capitaux mobiliers placés en France;

c. Les revenus d'exploitations sises en France;

d. Les revenus tirés d'activités professionnelles, salariées ou non, exercées en France ou d'opérations de caractère lucratif au sens de l'article 92 du Code général des Impôts et réalisées en France;

e. Les plus-values mentionnées à l'article 1^{er} de la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976 et les profits tirés d'opérations définies à l'article 35 du Code général des Impôts, lorsqu'ils sont relatifs à des fonds de commerce exploités en France ainsi qu'à des immeubles situés en France, à des droits immobiliers s'y rapportant ou à des actions et parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par de tels biens et droits;

f. Les plus-values mentionnées à l'article 160 du même code et résultant de la cession de droits afférents à des sociétés ayant leur siège en France.

ART. 6. — Sont également considérés comme revenus de source française lorsque le débiteur des revenus a son domicile fiscal ou est établi en France :

a. Les pensions et rentes viagères;

b. Les produits définis à l'article 92 du Code général des Impôts et perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, ceux perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales au sens de la loi n° 70-489 du 11 juin 1970, ainsi que tous produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés;

c. Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France.

ART. 7. — Les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France mais qui y disposent d'une ou plusieurs habitations, à quelque titre que ce soit, directement ou sous le couvert d'un tiers, sont assujetties à l'impôt sur le revenu selon le barème prévu par l'article 197-I du Code général des Impôts, sur une base égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou de ces habitations à moins que les revenus imposables en application des autres dispositions de la présente loi ne soient supérieurs à cette base, auquel cas le montant de ces revenus sert de base à l'impôt.

Les dispositions de l'alinéa précédent ne s'appliquent pas aux contribuables de nationalité française qui justifient être soumis dans le pays où ils ont leur domicile fiscal à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus et si cet impôt est au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient à supporter en France sur la même base d'imposition.

ART. 8. — Pour la fraction n'excédant pas 60.000 F des traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française servis à des personnes de nationalité française qui n'ont pas leur domicile fiscal en France, l'imposition prévue à l'article 4 ne peut excéder la retenue à la source applicable en vertu de l'article 12. En outre, cette fraction n'est pas prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues à l'article 4 et la retenue à laquelle elle a donné lieu n'est pas imputable.

En cas de pluralité de débiteurs, la situation du contribuable est, s'il y a lieu, régularisée par voie de rôle.

ART. 9. — Les traitements et salaires perçus en rémunération de leur activité à l'étranger par des personnes de nationalité française qui ont leur domicile fiscal en France et qui sont envoyées à l'étranger par un employeur établi en France ne sont pas soumis à l'impôt lorsque le contribuable justifie que les rémunérations en cause ont été effectivement soumises à un impôt sur le revenu dans l'État où s'exerce son activité et que cet impôt est au moins égal aux deux tiers de celui qu'il aurait à supporter en France sur la même base d'imposition.

Les traitements et salaires perçus en rémunération de leur activité à l'étranger par des personnes de nationalité française autres que les travailleurs frontaliers, qui ont leur domicile fiscal en France et qui, envoyées à l'étranger par un employeur établi en France, justifient d'une activité à l'étranger d'une durée supérieure à 183 jours au cours d'une période de douze mois consécutifs, ne sont pas soumis à l'impôt.

L'exonération ainsi prévue ne sera accordée que si les rémunérations considérées se rapportent aux activités suivantes à l'étranger :

a. Chantiers de construction ou de montage, installation d'ensembles industriels, leur mise en route et leur exploitation, la prospection et l'ingénierie y afférentes;

b. Prospection, recherche ou extraction de ressources naturelles.

Lorsque l'intéressé ne peut bénéficier de ces exonérations, ces rémunérations ne sont soumises à l'impôt en France qu'à concurrence du montant du salaire qu'il aurait perçu si son activité avait été exercée en France. Cette dernière disposition s'applique également aux contribuables visés à l'article 3.

L'impôt dont le contribuable est redevable en France sur les revenus autres que les traitements et salaires exonérés en vertu des dispositions du présent article est calculé au taux correspondant à l'ensemble de ses revenus, imposables et exonérés.

ART. 10. — Les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 92 du Code général des Impôts ainsi que les produits ou sommes définis aux b et c de l'article 6 donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur établi en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente.

Le taux de la retenue est fixé à 33 1/3 %.

La retenue s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues à l'article 4, ou de l'impôt sur les sociétés.

ART. 11. — Sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit :

1° Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, lorsque le donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France au sens des articles 2 et 3.

Le montant des droits de mutation à titre gratuit acquitté, le cas échéant, hors de France est imputable sur l'impôt exigible en France. Cette imputation est limitée à l'impôt acquitté sur les biens meubles et immeubles situés hors de France;

2° Les biens meubles et immeubles situés en France, et notamment les fonds publics français, parts d'intérêts, créances et valeurs mobilières françaises, lorsque le donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France au sens des articles 2 et 3.

Sont considérées comme françaises les créances sur un débiteur qui est établi en France ou qui y a son domicile fiscal au sens des articles 2 et 3 ainsi que les valeurs mobilières émises par l'État français, une personne morale de droit public française ou une société qui a en France son siège social statutaire ou le siège de sa direction effective.

ART. 12. — Les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, de source française, servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France donnent lieu à l'application d'une retenue à la source.

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

La retenue est calculée selon le tarif suivant, correspondant à une durée d'un an :

Fraction des sommes soumises à retenue :

En pourcentage

Inférieure à 20.000 F.....	0
De 20.000 F à 60.000 F.....	15
Supérieure à 60.000 F.....	25

Les limites de ces tranches sont fixées, par décret en Conseil d'État, proportionnellement à la durée de l'activité exercée en France ou de la période à laquelle les paiements se rapportent quand cette durée diffère d'un an.

Les taux de 15 % et 25 % ci-dessus sont ramenés à 10 % et 18 % dans les départements d'outre-mer.

La retenue s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues à l'article 4.

Chacun des seuils visés à l'article 8 et au présent article variera chaque année dans la même proportion que la limite la plus proche des tranches du barème de l'impôt sur le revenu.

ART. 13. — Si une personne morale dont le siège est situé hors de France a la disposition d'une ou plusieurs propriétés immobilières situées en France ou en concède la jouissance gratuitement ou moyennant un loyer inférieur à la valeur locative réelle, elle est soumise à l'impôt sur les sociétés sur une base qui ne peut être inférieure à trois fois la valeur locative réelle de cette ou de ces propriétés. Lorsque l'occupant a son domicile fiscal en France, il est solidairement responsable du paiement de cette imposition.

Il ne sera pas fait application de la taxation ci-dessus aux organismes à but non lucratif qui exercent une activité désintéressée de caractère social ou philanthropique, éducatif ou culturel et qui établissent que l'exercice de cette activité en France justifie la possession ou la disposition des propriétés immobilières en cause.

ART. 14. — La retenue prévue à l'article 119 bis-II du Code général des Impôts ainsi que les prélèvements mentionnés au III de l'article 8 de la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976 et à l'article 244 bis du Code général des Impôts modifié par la même loi, libèrent les contribuables fiscalement domiciliés hors de France de l'impôt sur le revenu dû en raison des sommes qui ont supporté ces retenues ou prélèvements.

Les personnes fiscalement domiciliées en France au sens des articles 1^{er} à 3 ci-dessus sont considérées comme ayant leur domicile réel en France pour l'application de l'article 8-III de la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976.

Les retenues prévues aux articles 10 et 12 ci-dessus sont opérées par le débiteur des sommes versées et remises à la recette des impôts accompagnées d'une déclaration conforme au modèle fixé par l'Administration, au plus tard le 15 du mois suivant celui du paiement. Les dispositions des articles 1768, 1771 et 1926 du Code général des Impôts sont applicables à ces retenues.

ART. 15. — Les personnes physiques ou morales exerçant des activités en France ou y possédant des biens, sans y avoir leur domicile fiscal ou leur siège social, ainsi que les personnes visées à l'article 3 de la présente loi, peuvent être invitées, par le service des impôts, à désigner dans un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la réception de cette demande, un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt. En cas de refus ou à défaut de réponse dans le délai fixé, ces personnes sont taxées d'office, à l'impôt sur le revenu s'il s'agit d'une personne physique, à l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une personne morale.

Les personnes visées à l'alinéa précédent sont imposables au lieu fixé par arrêté du ministre de l'Économie et des Finances publié au *Journal officiel*.

ART. 16. — L'article 4, le 1^o de l'article 4 *bis*, le troisième alinéa de l'article 10, les deuxième, troisième et quatrième alinéas de l'article 79, les articles 105, 106 et 107, le deuxième alinéa du I de l'article 156, l'article 164, l'article 165, le deuxième alinéa de l'article 166, les articles 180 *bis* et 182, les II et III de l'article 197, le III de l'article 199 *ter*, les articles 199 *quater*, 755, 756 et 1671 du Code général des Impôts sont abrogés.

L'abrogation du premier alinéa du paragraphe 1 de l'article 164 du Code général des Impôts prendra effet à compter du 1^{er} janvier 1979.

ART. 17. — La présente loi qui est applicable sous réserve des conventions internationales entrera en vigueur le 1^{er} janvier 1977.

ANNEXE III

Décret n° 77-357 du 28 mars 1977

ARTICLE PREMIER. — Lorsque les traitements, salaires, pensions et rentes viagères qui donnent lieu à la retenue à la source instituée par l'article 12 de la loi du 29 décembre 1976 sont payés par trimestre, au mois, à la semaine ou à la journée, les limites des tranches du tarif annuel prévu audit article sont divisées par 4, par 12, par 52 ou par 312.

ART. 2. — Un arrêté du ministre chargé de l'économie et des finances fixe chaque année, en application des dispositions du dernier alinéa de l'article 12 de la loi du 29 décembre 1976, les limites de chaque tranche du tarif.

ART. 3. — Le ministre délégué auprès du Premier ministre chargé de l'économie et des finances est chargé de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *journal officiel* de la République française.