

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

INSTRUCTION DU 13 JANVIER 2012

5 B-1-12

TERRITORIALITE. IMPOT SUR LE REVENU. DEDUCTION DES CHARGES DU REVENU GLOBAL.
BENEFICE DES AVANTAGES FISCAUX A L'IMPOT SUR LE REVENU.
SITUATION DES NON-RESIDENTS TIRANT DE FRANCE L'ESSENTIEL DE LEURS REVENUS IMPOSABLES
(« NON-RESIDENTS SCHUMACKER »).

(C.G.I., art. 4, 164 A)

NOR ECE L 11 20434 J

Bureau C 1

PRESENTATION

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

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

La présente instruction administrative tire les conséquences de cet arrêt en matière d'impôt sur le revenu.

•

INTRODUCTION

1. Par un arrêt du 14 février 1995 (affaire C-279/93, Schumacker), la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a jugé que les Etats membres, qui sont fondés à traiter différemment les non-résidents de leurs résidents, doivent en revanche les traiter à l'identique lorsque les premiers se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'Etat concerné la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des seconds.
2. Les non-résidents concernés dits, « non-résidents Schumacker », sont assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France, au sens du droit interne, mais restent tenus à une obligation fiscale limitée, au sens des conventions internationales.
3. La présente instruction administrative tire les conséquences de cet arrêt et présente les modalités de sa transposition en droit interne.

Section 1 : Modalités générales d'imposition des contribuables domiciliés hors de France disposant de revenus de source française

4. Définition du domicile fiscal. Aux termes du 1 du B de l'article 4 du code général des impôts (CGI), sont considérées comme fiscalement domiciliées en France :
 - 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.Ces dispositions relatives à la définition du domicile fiscal en droit interne ne sont applicables que sous réserve des dispositions relatives à la détermination de la résidence fiscale contenues dans les conventions internationales.
 5. Etendue de l'obligation fiscale. Aux termes de l'article 4 A du CGI :
 - les personnes domiciliées en France sont soumises à une obligation fiscale illimitée et sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus de source française ou étrangère ;
 - les personnes domiciliées hors de France sont imposables à raison de leurs seuls revenus de source française.
 6. Détermination de la base d'imposition. Conformément aux dispositions de l'article 164 A du CGI, la base d'imposition des personnes domiciliées hors de France disposant de revenus de source française est déterminée selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile en France.
 7. Principe de non déduction des charges supportées par les non-résidents. Toutefois, les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France et qui sont, de ce fait, soumises à une obligation fiscale limitée ne peuvent déduire aucune charge de leur revenu global.

Cette règle de portée générale s'applique aux charges qui constituent un emploi du revenu, c'est-à-dire à l'ensemble des charges admises en déduction du revenu global.
 8. Exclusion du bénéfice des réductions et crédit d'impôt. Les contribuables domiciliés hors de France sont en principe expressément exclus du bénéfice des réductions et crédits d'impôt sur le revenu.

Cela étant, les contribuables domiciliés hors de France peuvent bénéficier sous certaines conditions :

 - du crédit d'impôt accordé au titre des primes d'assurance pour loyers impayés (article 200 *nonies* du CGI) ;
 - du crédit d'impôt au titre des travaux prescrits dans le cadre d'un plan de prévention des risques technologiques (PPRT) effectués dans des logements donnés en location (article 200 quater A du CGI) ;
 - et de la réduction d'impôt pour acquisition d'un logement au titre d'investissement locatif dans le secteur touristique (article 199 *decies E*, 199 *decies EA* et 199 *decies G* du CGI).
-

Section 2 : Modalités de transposition de l'arrêt de la CJUE du 14 février 1995 (affaire C-279/93)

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

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

10. Portée de l'arrêt. Selon les termes de l'arrêt, pour bénéficier du régime particulier applicable aux « non-résidents Schumacker », les revenus des contribuables concernés doivent, pour leur totalité ou leur quasi-totalité, être tirés d'une activité exercée en France.

Par ailleurs, les contribuables concernés ne doivent pas percevoir dans l'Etat de résidence des « revenus suffisants pour y être soumis à une imposition permettant de prendre en compte leur situation personnelle et familiale ». Par suite, ces contribuables ne doivent pas bénéficier, dans le cadre de l'imposition des revenus attribuée à l'Etat de résidence, de mécanismes de nature à minorer cette imposition en fonction de leur situation personnelle et familiale.

1. Assimilation des non-résidents « Schumacker » aux contribuables domiciliés fiscalement en France en droit interne.

11. Conditions générales d'assimilation en droit interne. Cette assimilation est présumée, lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- le non-résident « Schumacker » est domicilié dans un autre Etat membre de l'Union européenne, ou dans un Etat partie à l'espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

- les revenus de source française du non-résident concerné sont supérieurs ou égaux à 75 % de son revenu mondial imposable, conformément à la recommandation de la Commission européenne, du 21 décembre 1993, relative à l'imposition de certains revenus obtenus par des non-résidents dans un Etat membre autre que celui de leur résidence ;

- le non-résident « Schumacker » ne bénéficie pas de mécanismes suffisants de nature à minorer l'imposition dans l'Etat de résidence, en fonction de leur situation personnelle et familiale, en raison de la faiblesse des revenus imposables dans ce même Etat.

12. Revenus de source française. Sont réputés être tirés d'une activité exercée en France, les revenus de source française au sens de l'article 164 B du code général des impôts, les revenus exonérés n'étant pas pris en compte.

13. Revenu mondial imposable. Par revenu mondial imposable, il convient de considérer l'ensemble des revenus et profits de source française ou étrangère qui ont été soumis à l'impôt dans le pays de résidence ou de perception.

En pratique, ce montant correspond généralement à la somme des revenus de source française et des revenus de source étrangère portés sur la déclaration d'ensemble des revenus et retenus pour le calcul du taux effectif ou ouvrant droit à un crédit d'impôt.

14. Faiblesse des revenus pour le bénéfice des avantages fiscaux dans le pays de résidence. Ces avantages s'entendent notamment des dispositifs visant à tenir compte de la situation familiale du contribuable et des personnes à sa charge, des dispositifs visant à tenir compte de son activité ou de son inactivité, ou encore des dispositifs visant à tenir compte de ses investissements, ou des dépenses qu'il a supportées.

La condition est réputée remplie lorsque le contribuable non-résident n'a pas pu bénéficier effectivement de la majorité du montant des avantages fiscaux auxquels il était en droit de prétendre pour la détermination des impositions sur le revenu mises à sa charge dans le pays de résidence.

15. Autres hypothèses d'assimilation. Si le pourcentage de 75 % précité n'est pas atteint, le contribuable peut être assimilé à un non-résident « Schumacker » s'il apporte la preuve :

- que ses revenus de source française sont supérieurs ou égaux à 50 % de son revenu mondial imposable;

- qu'il ne bénéficie, compte tenu de sa situation personnelle et familiale, d'aucun mécanisme de nature à minorer son imposition dans son Etat de résidence.

Pour l'appréciation de cette dernière condition, le contribuable ne doit bénéficier d'aucun mécanisme de nature à minorer cette imposition en fonction de sa situation personnelle et familiale, dans le cadre de l'imposition des revenus attribuée à l'Etat de résidence.

2. Portée de l'assimilation pour la détermination de l'impôt sur le revenu et l'assujettissement aux contributions sociales

16. Impôt sur le revenu. Il convient de retenir, en ce qui concerne le calcul de l'impôt sur le revenu, les règles de droit commun applicables aux contribuables domiciliés fiscalement en France et soumis à une obligation fiscale illimitée sur les revenus de source française et étrangère.

17. Bénéfice des charges, réductions et crédits d'impôt sur le revenu. Les contribuables « non-résidents Schumacker » peuvent, de la même manière que les contribuables fiscalement domiciliés en France, faire état pour la détermination de leur impôt sur le revenu des charges admises en déduction de leur revenu global et des réductions et crédits d'impôt.

18. Précisions s'agissant des revenus de transfert. Il est rappelé que, du point de vue du droit interne, le principe de l'imposition des revenus de transfert (pensions alimentaires, prestations compensatoires...) repose sur le fait que ces revenus sont déductibles chez celui qui les verse et imposables chez celui qui les reçoit.

Dès lors, les « non-résidents Schumacker » peuvent prétendre à la déduction de ces pensions alimentaires ou prestations compensatoires, de leur revenu global, sous réserve que les sommes considérées soient imposées dans l'Etat de destination, comme revenus, au nom de leurs bénéficiaires.

19. Taux minimum d'imposition. Le taux minimum d'imposition, prévu par l'article 197 A du CGI, ne trouve pas à s'appliquer à l'égard des « non-résidents Schumacker ».

20. Prélèvements à la source mis à la charge des non-résidents. Les retenues et prélèvements à la source appliqués sur certains revenus ou profits de source française versés à des personnes fiscalement domiciliées hors de France (voir notamment les dispositions du 2 de l'article 119 bis, 125 A, 182 A, 182 A bis, 182 B et 244 bis et 244 bis A du CGI), ne s'appliquent pas aux revenus et profits perçus par des « non-résidents Schumacker ».

21. Imputation des retenues à la source. Les conditions générales d'assimilation des non-résidents « Schumacker » aux contribuables domiciliés fiscalement en France en droit interne ne peuvent éviter que certaines rémunérations, revenus, produits ou profits soient soumis à une retenue ou un prélèvement à la source.

Dans cette hypothèse, il est admis d'appliquer, le cas échéant, les règles de droit commun d'imputation d'impôt sur le revenu de ces prélèvements à la source.

L'éventuel excédent constaté pourra être restitué, sur demande, nonobstant le caractère non restituable éventuel du prélèvement, de manière à replacer le contribuable dans la situation qui aurait été la sienne s'il avait été imposé selon les règles applicables aux personnes domiciliées fiscalement en France.

22. Contributions sociales. S'agissant des règles relatives à l'assujettissement aux contributions sociales, les « non-résidents Schumacker », assimilés à des personnes physiques domiciliées en France, sont soumis de plein droit aux contributions sociales (CSG et CRDS) sur les revenus du patrimoine.

Par ailleurs, les « non-résidents Schumacker » sont soumis aux contributions sociales applicables aux revenus d'activité ou de remplacement lorsqu'ils sont à la charge d'un régime obligatoire français d'assurance-maladie.

3. Modalités déclaratives

23. Justificatifs. Les contribuables non-résidents qui souhaitent être assimilés aux contribuables domiciliés fiscalement en France au sens de la jurisprudence « Schumacker » sont invités à joindre à la déclaration d'ensemble des revenus, l'ensemble des documents et des éléments de nature à établir les conditions mentionnées aux n^{os} 11 à 15 et n^o18.

Sont considérés comme tels les avis d'imposition sur le revenu, de prélèvement à la source et les documents équivalents établis dans l'Etat de résidence et dans les autres Etats de perception des revenus et permettant à l'administration fiscale française d'apprécier d'une part la proportion de revenus de source française et de source étrangère, et d'autre part le bénéfice de mécanismes de nature à minorer l'imposition, en fonction de la situation personnelle et familiale.

4. Entrée en vigueur

24. La présente instruction est applicable aux procédures et aux litiges en cours.

Annoter : DB 5 B 111 n°9 et DB 5 B 712 n°8

A rapporter : RM, AN, n° 18243 de M. Weisenhorn, JO AN du 06/04/1987 – p. 1959 ; RM, Sénat, n° 00719 de M. Guerry, JO Sénat du 11/10/2007 - p. 1824 ; RM, AN, n°24 273 de M. Suguenot, JO AN du 19/08/2008 – p. 7166.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

ANNEXE I

Extraits de l'arrêt de la CJUE du 14 février 1995

(affaire C-279/93, Schumacker)

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 14 avril 1993, dit pour droit :

1) L'article 48 du traité CEE doit être interprété en ce sens qu'il est susceptible de limiter le droit pour un Etat membre de prévoir les conditions d'assujettissement et les modalités d'imposition des revenus perçus sur son territoire par un ressortissant d'un autre Etat membre, dans la mesure où cet article, en matière de perception des impôts directs, ne permet pas à un Etat membre de traiter un ressortissant d'un autre Etat membre qui, ayant fait usage de son droit de libre circulation, exerce une activité salariée sur le territoire du premier Etat, de façon moins favorable qu'un ressortissant national se trouvant dans la même situation.

2) L'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'une réglementation d'un Etat membre imposant un travailleur ressortissant d'un autre Etat membre, qui réside dans ce dernier Etat et exerce une activité salariée sur le territoire du premier Etat, plus lourdement qu'un travailleur résidant sur le territoire du premier Etat et y occupant le même emploi, lorsque, comme en l'espèce au principal, le ressortissant du second Etat tire son revenu totalement ou presque exclusivement de l'activité exercée dans le premier Etat et ne perçoit pas dans le second Etat des revenus suffisants pour y être soumis à une imposition permettant de prendre en compte sa situation personnelle et familiale.

3) L'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il fait obstacle à ce que la législation d'un Etat membre en matière d'impôts directs prévoie le bénéfice de procédures telles que la régularisation annuelle des retenues à la source au titre de l'impôt sur les salaires et la liquidation par l'administration de l'impôt sur les revenus d'origine salariale pour les seuls résidents, à l'exclusion des personnes physiques n'ayant ni domicile ni résidence habituelle sur son territoire, mais qui y perçoivent des ressources d'origine salariale.