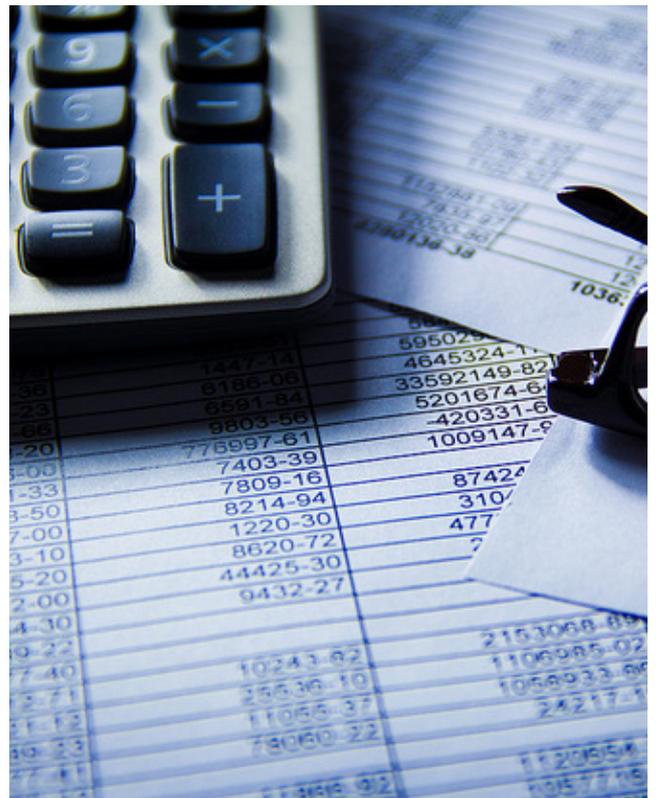


## LES DOSSIERS DE L'ASFE

### LA FISCALITÉ DES FRANÇAIS DE L'ÉTRANGER (1/2): LA RÉSIDENCE ET LES CONVENTIONS FISCALES

Chaque année, de nombreux Français partent à l'étranger pour des raisons professionnelles en tant que salariés dans le secteur privé, agents de la fonction publique, travailleurs indépendants etc. La diversité des statuts liés à l'expatriation professionnelle a des conséquences directes sur leur fiscalité. En fonction de l'origine et du type de revenu, un Français de l'étranger sera soit soumis à la législation fiscale de son pays d'accueil, soit soumis à la législation fiscale française. De plus, de nombreuses conventions fiscales définissent les critères de détermination de la résidence fiscale et précisent le cadre fiscal de certaines professions et situations.

Dans ce premier dossier concernant la fiscalité des Français de l'étranger, nous étudierons successivement la question de la détermination de la résidence fiscale et les conventions internationales en matière de fiscalité.



*«La chose la plus difficile à comprendre au monde, c'est l'impôt sur le revenu»  
Albert Einstein*

#### Le saviez-vous ?

*L'impôt a toujours existé, sous une forme ou une autre, depuis l'organisation de l'homme en communauté. Ainsi, durant la Grèce antique, la liturgie était un service public mis en place par la Cité et financé par les plus riches. Les personnes chargées d'une liturgie étaient désignées par les magistrats, qui commençaient par demander des volontaires, puis à défaut, désignaient ceux qui leur paraissaient les plus à même d'assumer la charge.*

## **FICHE N°1** (pages 2 et 3)

### La détermination de la résidence fiscale

A / Les différents types de revenus

B/ L'origine des revenus

## **FICHE N°2** (pages 4, 5, 6 et 7)

### Les conventions fiscales

A / Les conventions fiscales avec un pays tiers

B/ Cas particuliers des travailleurs transfrontaliers

C/ Cas des salariés détachés par leur employeur à l'étranger

## LA DETERMINATION DE LA RESIDENCE FISCALE

### LES DIFFÉRENTS TYPES DE REVENUS

Il existe principalement deux types de revenus : ceux du travail (salarié ou non salarié) et ceux du patrimoine (immobilier ou mobilier).

#### - Les revenus du travail

Les revenus du travail (aussi appelés revenus d'activité) englobent les rémunérations perçues par un individu en échange de son activité à titre personnel (profession libérale, indépendante, entrepreneur, etc.) ou du travail qu'il fournit en tant que salarié à une entreprise privée ou publique, ou à une administration. Ces revenus incluent aussi certaines rémunérations spécifiques comme les primes pour les salariés.

Selon les différents revenus du travail, le régime fiscal ne sera pas le même : non seulement entre salariés et non-salariés, mais également au sein même de ces deux catégories. Par exemple, une même branche de métier peut être exercée en tant que salarié ou indépendant, et dans le second cas, elle peut s'exercer en tant qu'activité non commerciale ou commerciale ce qui influera sur le régime fiscal (BNC ou BIC).

**FIN 2013, EN FRANCE, UN SALARIÉ TOUCHE EN MOYENNE**

**53 647 €**  
DE SALAIRE BRUT PAR AN

**SUR CE TOTAL, IL SUPPORTE**

**30 371 €**  
DE PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES  
(TVA, IMPÔT SUR LE REVENU, CHARGES SOCIALES...)

**ET PEUT DONC DISPOSER DE**

**23 276 €**

Source : [Rapport 2014 Institut Molinari](#)

#### - Les revenus du patrimoine

Les revenus du patrimoine (aussi appelés revenus de la propriété ou du capital) sont formés par l'ensemble des biens (mobiliers et immobiliers) d'une personne. Principalement, ce sont donc les revenus tirés d'un bien immobilier (loyers perçus pour la location d'un logement ou local personnel, ou encore rente pour une terre agricole). Pour les revenus mobiliers, leur définition est large, et englobe notamment les revenus de dividendes qui résultent de l'achat d'actions financières ou encore les intérêts perçus par les épargnants d'une banque.

Là aussi, la fiscalité sera différente en fonction du caractère mobilier ou immobilier des biens, elle varie également au sein même de ces deux catégories. Par exemple, la fiscalité n'est pas la même selon les types de placements bancaires.

## LES ORIGINES DES REVENUS

L'origine des revenus est d'une grande importance car elle permet en partie de déterminer la résidence fiscale (aussi appelée domicile fiscal), c'est-à-dire le pays où les impôts seront payés.

Une personne est considérée comme résidant fiscalement en France si elle répond à l'un des critères énoncés à [l'article 4 B du Code général des impôts](#) :

- son foyer (conjoint ou partenaire d'un PACS et enfants) reste en France, même si elle est amenée pour des raisons professionnelles à séjourner dans un autre pays temporairement, voire pendant la plus grande partie de l'année. Si la personne est célibataire et sans enfant, le domicile fiscal se définit par le lieu de séjour principal (le pays où elle vit plus de 183 jours par an) ;
- si la personne exerce en France une activité professionnelle (salarisée ou non) sauf si cette activité est exercée à titre accessoire ;
- si la personne a en France le centre de ses intérêts économiques, c'est-à-dire le lieu de ses principaux investissements, du siège de ses affaires, du centre de ses activités professionnelles, ou le lieu d'où elle tire la majeure partie de ses revenus.

Si la personne répond à l'un de ces critères, elle réside fiscalement en France et doit alors déclarer en France l'intégralité de ses revenus, du travail ou du patrimoine, de source française (voir la liste des revenus de source française donnée par [l'article 164 B du Code des Impôts](#)) ou étrangère. A l'inverse, si la personne ne remplit aucun de ces critères, elle ne réside pas fiscalement en France et dépend de son pays d'accueil.

Cependant, même si la personne ne réside plus fiscalement en France, elle peut toujours y payer des impôts si ses revenus sont de source mixte, c'est-à-dire provenant à la fois de l'étranger et de la France. En effet, à moins qu'une convention fiscale entre la France et son pays d'accueil n'en dispose autrement (voir plus bas dans ce dossier), la personne reste imposable sur l'ensemble des revenus de source française, qu'ils soient liés au travail ou au patrimoine (salaires pour un travail ponctuel effectué en France, taxe d'habitation, redevance télévision, etc.).



## LES CONVENTIONS FISCALES

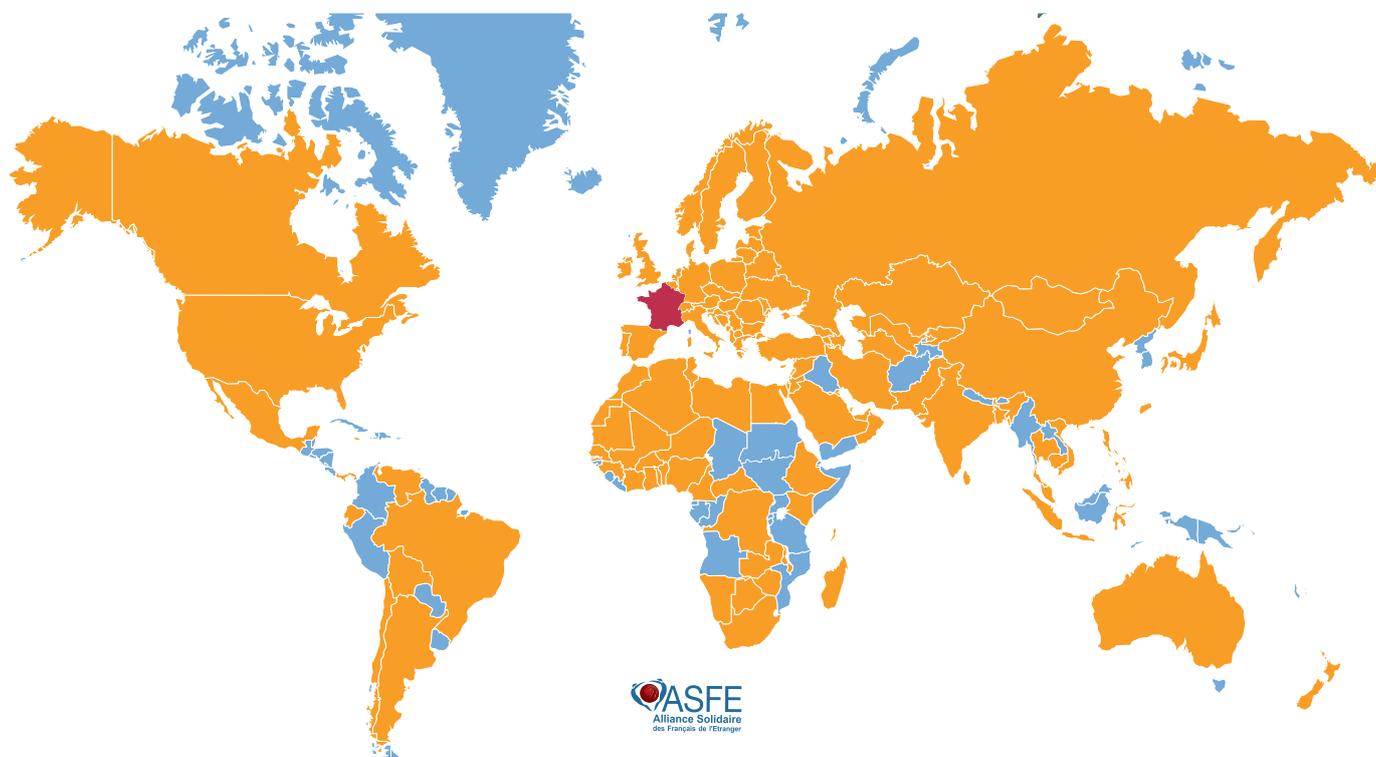
La France a signé près de 120 conventions fiscales à travers le monde.

Une convention fiscale est un traité signé entre deux Etats afin d'éviter la double imposition des personnes et des entreprises. Ces conventions sont spécifiques, elles ne correspondent pas à un modèle unique, et priment sur le droit interne des pays signataires. Une convention fiscale doit être signée pour chaque impôt, on trouve donc des conventions relatives à l'impôt sur le revenu, à l'impôt de solidarité sur la fortune, sur les droits de succession et de donation. Il faut donc vérifier pour chaque convention fiscale bilatérale quel impôt elle concerne, le site [Impot.gouv.fr](http://Impot.gouv.fr) a établi [une liste des conventions fiscales conclues par la France](#), par pays indiquant les impôts pris en compte.

La convention fiscale est très importante dans la situation d'un expatrié puisqu'elle définit les critères de détermination de la résidence fiscale et donc le lieu d'imposition de ses biens et de ses revenus. L'objectif est d'attribuer à un seul des deux pays le domicile des personnes et d'éviter ainsi la double imposition sur les revenus et les biens. Ainsi, si par la convention fiscale un Français est considéré non-résident français, le fisc ne pourra pas imposer l'ensemble des revenus mais uniquement certains comme par exemple l'immobilier.

Dans les pays n'ayant pas conclu de convention fiscale avec la France, la situation de l'expatrié français est réglée à l'égard du fisc français par la [loi du 29 décembre 1976](#) modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des Français de l'étranger.

### EN ORANGE, LES PAYS ET TERRITOIRES AVEC LESQUELS LA FRANCE A SIGNÉ UNE CONVENTION FISCALE



## LA FISCALITÉ DES TRAVAILLEURS TRANSFRONTALIERS

Les travailleurs frontaliers (ou transfrontaliers) sont les personnes qui habitent la zone frontalière d'un pays et travaillent quotidiennement dans la zone frontalière d'un autre pays.

Cette situation entraîne un risque de double imposition des revenus, l'impôt restant dû dans le pays de résidence mais pouvant également être réclamé dans le pays d'emploi.

C'est la raison pour laquelle, dans les conventions fiscales conclues entre la France et ses États voisins (Allemagne, Belgique, Espagne, Italie, Luxembourg et Suisse), ont été introduites des dispositions spécifiques aux travailleurs frontaliers.

Nous allons étudier les dispositions spécifiques à chaque convention, et nous apercevoir qu'en dehors du Luxembourg, toutes les conventions fiscales conclues par la France prévoient l'imposition des travailleurs frontaliers dans leur pays de résidence.

NB : nous ne traiterons que des cas où une personne réside en France et travaille dans un Etat frontalier.

### Convention fiscale entre la France et l'Allemagne

[La convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959](#) prévoit que les salariés pouvant justifier de leur qualité de travailleur frontalier seront imposés dans leur pays de résidence. Ainsi, les personnes habitant en France et travaillant en Allemagne seront imposées en France sur les revenus de leur activité.

Pour que ce régime soit applicable, il faut résider dans la zone frontalière française (départements du Bas-Rhin, Haut-Rhin et Moselle) ; travailler dans la zone frontalière allemande (communes dans un rayon de 30 km de la frontière) ; et ne pas passer plus de 45 nuits par an hors de la zone frontalière allemande pour des raisons professionnelles. Le non-respect de cette dernière condition entraîne la perte du statut de travailleur frontalier.

Pour éviter la double imposition, le travailleur frontalier doit se procurer un formulaire n°5011 (demande d'attestation d'exonération concernant les rémunérations des travailleurs frontaliers français) auprès des services fiscaux français et fournir, en plus de sa déclaration de ressources, une attestation de l'employeur allemand mentionnant le montant du salaire annuel perçu. Dès que l'imposition en France est confirmée, l'employeur allemand reçoit auprès de son centre des impôts une attestation d'exonération (« Freistellungsbescheinigung ») le libérant de l'obligation de retenir l'impôt allemand à la source, valable 3 ans.

### Convention fiscale entre la France et la Belgique

[La convention fiscale franco-belge du 10 mars 1964](#) prévoit que les salariés pouvant justifier de leur qualité de travailleur frontalier seront imposés dans leur pays de résidence. Néanmoins, un avenant à la convention signé le 12 décembre 2008 modifie ce régime fiscal et prévoit sa suppression à l'horizon 2033 au plus tard.

Depuis le 1er janvier 2012, il n'est plus possible aux « nouveaux frontaliers » de bénéficier de ce régime fiscal, excepté pour les travailleurs saisonniers, sous certaines conditions. Seuls les travailleurs frontaliers résidant en France et qui bénéficiaient au 31 décembre 2011 du régime des travailleurs frontaliers continuent à en bénéficier pour une période de vingt-deux ans, sous réserve de satisfaire de manière ininterrompue à l'ensemble des conditions suivantes : résider dans la zone frontalière française (communes dans un rayon de 20 km de la frontière) ; travailler dans la zone frontalière belge (communes dans un rayon de 20 km de la frontière, ainsi que les communes belges de Châtelet, Dentergem et Fleurus) ; ne pas travailler plus de 30 jours par an en dehors de la zone frontalière belge.

Pour éviter la double imposition, le travailleur doit fournir à son employeur, chaque année avant la première paie de l'année, une attestation de travailleur frontalier qu'il se procure auprès du « Centre de Documentation Précompte Professionnel » (formulaire N° 276 FRONT. (F) en langue française ou N° 276 GRENS. (F) en langue néerlandaise).



## **Convention fiscale entre la France et l'Espagne**

[La convention fiscale franco-espagnole du 10 octobre 1995](#) prévoit que les salariés pouvant justifier de leur qualité de travailleur frontalier seront imposés dans leur pays de résidence. Pour bénéficier de ce régime, il faut résider dans la zone frontalière française (communes dans un rayon de 20 km de la frontière) ; travailler dans la zone frontalière espagnole (communes dans un rayon de 20 km de la frontière).

Chaque année, le travailleur devra demander une attestation d'exonération concernant les rémunérations des travailleurs frontaliers résidant en France et travaillant en Espagne, à remettre à son employeur.

## **Convention fiscale entre la France et l'Italie**

[La convention fiscale franco-italienne du 5 octobre 1989](#) prévoit que les salariés pouvant justifier de leur qualité de travailleur frontalier sont imposés dans leur pays de résidence et non dans celui de la source de leurs revenus.

La zone frontalière est constituée des régions d'Italie et des départements de France limitrophes de la frontière. Il s'agit donc, du côté français, des départements de la Haute-Savoie, de la Savoie, des Hautes-Alpes, des Alpes, des Alpes de Haute-Provence, des Alpes-Maritimes et de la Corse du Sud ; et du côté italien des régions du Val d'Aoste, du Piémont, de la Ligurie et de la Sardaigne.

## **Convention fiscale entre la France et la Suisse**

[La convention fiscale franco-suisse du 11 avril 1983](#) prévoit l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers dans le pays de résidence.

Pour éviter la double imposition, ils doivent joindre à leur déclaration de revenus l'attestation de salaire («Lohnausweis») que l'employeur suisse est tenu de délivrer sur simple demande.

Mesure de lutte contre la fraude fiscale, les frontaliers qui travaillent dans les cantons de Vaud, Valais, Neuchâtel, Jura, Bâle ville, Bâle campagne, Berne, Soleure, et qui retournent, en principe, quotidiennement à leur domicile en France, doivent fournir à leur employeur, dès l'embauche, une attestation de résidence fiscale (Formulaire 2041-AS) complétée par l'administration fiscale française. S'ils omettent cette formalité obligatoire, ils seront imposés doublement, en France et à la source en Suisse.

## Convention fiscale entre la France et le Luxembourg

Contrairement aux autres conventions fiscales conclues par la France et traitant des transfrontaliers, [la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1er avril 1958](#) prévoit que les travailleurs transfrontaliers seront imposables uniquement dans l'Etat d'emploi.

Ainsi, le travailleur frontalier résidant en France est soumis au régime fiscal luxembourgeois, plus avantageux. Il a alors le choix entre deux options :

- si 50% de ses revenus sont perçus au Luxembourg et qu'il y exerce une activité depuis 9 mois, il peut opter pour le prélèvement à la source. Il lui faudra alors compléter une « fiche de retenue pour non-résident » auprès de l'Administration des Contributions, qui enverra par la suite une fiche de retenue d'impôts à remettre à l'employeur.
- sinon, il peut choisir d'être imposé en fin d'année, et devra alors remplir une déclaration annuelle de revenus auprès de l'Etat Luxembourgeois.

En France, il lui faudra faire auprès du Centre des impôts français une déclaration de revenus (formulaire 2042) ainsi qu'une déclaration des revenus encaissés à l'étranger (formulaire 2047).



## CAS DES SALARIÉS DÉTACHÉS PAR LEUR EMPLOYEUR À L'ÉTRANGER

Un salarié du secteur privé peut, dans le cadre de son activité, être détaché à l'étranger par son employeur français afin d'y remplir une mission pour une courte durée (environ 2 ans maximum). Ce statut lui permet de continuer à bénéficier de la couverture sociale française et de bénéficier de mesures fiscales particulières.

### **Le détachement peut avoir lieu pour différentes raisons :**

- dans le cadre d'une mobilité intergroupe ;
- ou, pour l'exécution d'une prestation de service.

Ce détachement doit être préalablement formalisé par l'employeur à l'aide d'une lettre de mission (obligatoire pour certaines professions), ou d'un avenant au contrat de travail dans lequel le pays de détachement est précisé.

De plus, le détachement ne peut pas avoir lieu en France ou dans le pays où se trouve le siège social de l'entreprise.

Mais alors que le salarié continuera à payer ses cotisations en France, à bénéficier de la couverture sociale française et à déclarer ses revenus à l'administration fiscale française, il bénéficiera sur ce dernier point d'un traitement spécifique.

### **En effet, il peut être exonéré totalement d'impôt sur les salaires perçus dans les conditions suivantes :**

- s'il a été soumis dans le pays dans lequel il exerce son activité à un impôt sur le revenu au moins égal aux 2/3 de ce qu'il aurait dû payer en France ;
- s'il a exercé une des activités régies par l'article 81 A du Code général des impôts (chantiers de constructions, recherche et extraction de ressources naturelles ou navigation à bord de navires immatriculés au registre international français) pendant une durée de plus de 183 jours sur une période de 12 mois consécutifs ;
- ou s'il a exercé une activité de prospection commerciale pendant une durée supérieure à 120 jours sur une période de 12 mois consécutifs.

Si le salarié ne remplit pas ces conditions, il bénéficiera néanmoins d'une exonération partielle sur le revenu en n'étant pas imposé sur les bonifications financières qu'il percevra en raison de son expatriation.

Il convient de préciser que la condition de nationalité pour bénéficier de ce statut ne s'applique pas. Elle concerne tous les salariés détachés ayant leur résidence fiscale en France. De plus, en ce qui concerne uniquement l'exonération partielle, les agents de la fonction publique peuvent également y prétendre.

Enfin, ce dispositif ne s'applique en aucun cas aux travailleurs transfrontaliers, alors même qu'ils rempliraient les conditions générales de l'article 81 A du CGI.

Textes utiles :

[BOFIP exonération totale](#)

[BOFIP exonération partielle](#)

[Article 81 A du Code général des impôts](#)