

**PROPOSITION DE LOI RELATIVE AUX FRANÇAIS ÉTABLIS HORS DE FRANCE**
**COMMISSION DES FINANCES**

**Avis n° 363 (2019-2020) de M. Jérôme Bascher (Les Républicains – Oise),  
déposé le mercredi 4 mars 2020**

Réunie le 4 mars 2020 sous la présidence de **M. Vincent Éblé**, la commission des finances a examiné le rapport de **M. Jérôme Bascher sur la proposition de loi n° 179 (2019-2020) relative aux Français établis hors de France**, présentée par M. Bruno Retailleau et plusieurs de ses collègues. La commission des lois a examiné les articles 1 à 22 de la proposition de loi. Elle a **délégué à la commission des finances l'examen des articles 23 à 30** (titre V « Dispositions fiscales »).

Lors de ses travaux, la commission des finances a proposé à la commission des lois d'adopter sept articles, dont six après modifications, et de supprimer un article. Tout en **tenant compte des caractéristiques propres à la situation des non-résidents et à la charge fiscale qu'ils supportent**, les amendements proposés visent à **sécuriser juridiquement l'extension de certains dispositifs fiscaux aux non-résidents**, en particulier pour garantir l'égalité de traitement entre ces contribuables et les résidents fiscaux domiciliés en France.

### **Les non-résidents, une catégorie de contribuables soumis à des obligations fiscales particulières**

#### **Le critère de la résidence est à l'origine d'une distinction fondamentale en matière de fiscalité des revenus de source française**

- Les contribuables non-résidents sont soumis à des **obligations fiscales particulières, liées à leur statut**. Ce statut explique l'essentiel des distinctions aujourd'hui opérées en matière de fiscalité et d'avantages fiscaux entre les résidents et les non-résidents. **En effet, en France, le critère de la nationalité n'est pas retenu pour l'application des normes fiscales, seule la résidence compte**. Une personne est considérée comme fiscalement domiciliée en France (« résidente ») si elle satisfait l'un des trois critères, non-cumulatifs, listés à l'article 4 B du code général des impôts (CGI), soit : (a) disposer en France de son foyer ou de son lieu de séjour principal ; (b) exercer en France une activité professionnelle, sauf si elle prouve que cette activité n'est exercée qu'à titre accessoire ; (c) avoir en France le centre de ses intérêts économiques.

- Une personne percevant des revenus de source française mais ne satisfaisant à aucune de ces conditions est qualifiée de « **non-résidente** ». Au terme du **2 de l'article 4 A du CGI, les non-résidents** sont soumis à une **obligation fiscale restreinte** : ils ne sont imposables qu'en raison de leurs seuls revenus ou plus-values de source française, contrairement aux **résidents**, qui sont soumis à une **obligation fiscale illimitée** (tous leurs revenus, qu'ils soient de source française ou étrangère, sont imposables en France).

#### **Les non-résidents constituent une catégorie très diverse et méconnue de contribuables**

- Catégorie de contribuables particulière, les non-résidents sont méconnus et leur nombre est difficile à estimer. L'administration fiscale dispose seulement **du nombre de foyers fiscaux de contribuables non-résidents, soit 223 674 en 2018**. Parmi eux, il est impossible de savoir lesquels sont composés de personnes de nationalité française. **1,75 million de Français seraient**

**inscrits au registre des Français établis hors de France** tenu par les services consulaires<sup>1</sup>. Cette inscription n'étant pas une obligation, il est probable que ce chiffre soit en deçà de la réalité.

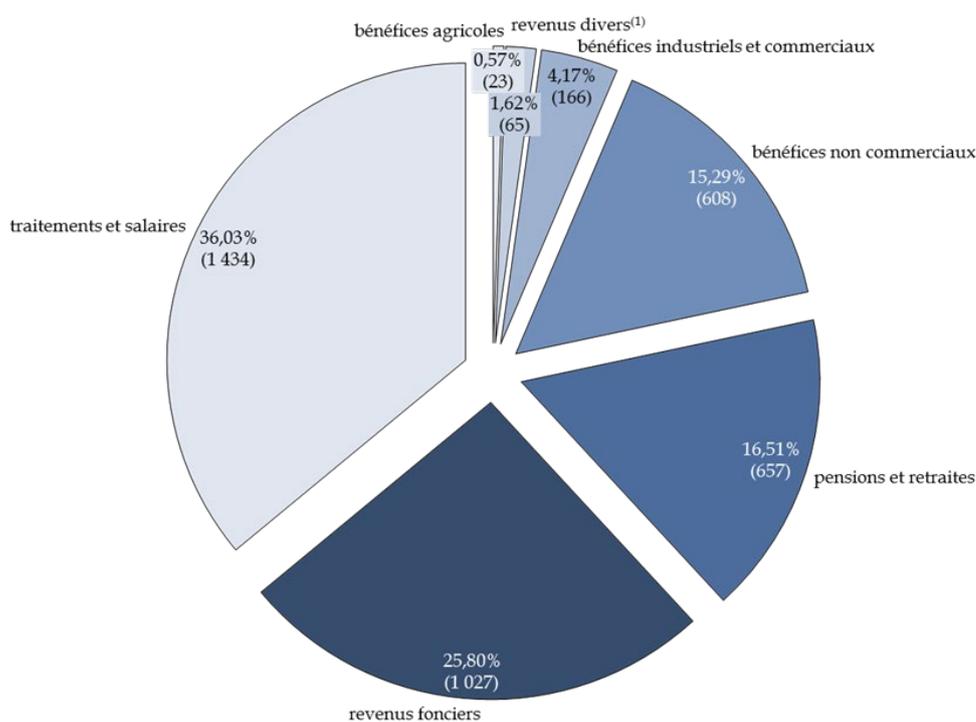
▪ Le rapporteur a regretté que l'administration fiscale ne dispose pas de davantage de données sur les Français non-résidents, données qui seraient de nature à **clarifier le débat sur les obligations fiscales de ces contribuables**. Leur absence entretient les **idées reçues sur les non-résidents**, parfois assimilés à des exilés fiscaux. Les auditions menées dans le cadre de l'examen de la proposition de loi ont au contraire montré la **diversité de ces contribuables** : familles, retraités, expatriation professionnelle ou personnelle...

### **Une proposition de loi qui permet de mieux tenir compte de la situation spécifique des non-résidents**

Les huit dispositions fiscales de la proposition de loi concernent les principales sources de revenus des non-résidents. Elles entendent **remédier aux difficultés spécifiques auxquelles sont confrontés ces contribuables**. Les modifications proposées par la commission des finances et adoptées par la commission des lois en **conservent les objectifs, tout en s'assurant de leur conformité juridique**, en particulier au regard du respect de l'égalité de traitement.

#### **Nature des revenus de source française des foyers fiscaux non-résidents en 2018**

(en % et en millions d'euros)



<sup>(1)</sup> Les revenus divers comprennent principalement les plus-values immobilières des personnes physiques, imposées à taux proportionnel.

Source : commission des finances du Sénat, d'après les réponses au questionnaire du rapporteur

<sup>1</sup> En 2018, les dix premiers pays d'accueil de la communauté française inscrite au registre étaient, dans cet ordre, la Suisse, les États-Unis, le Royaume-Uni, la Belgique, l'Allemagne, le Canada, l'Espagne, le Maroc, Israël et l'Italie.

### ***La nécessité de revenir sur la réforme de l'imposition sur les revenus des non-résidents, adoptée en 2019 et décalée d'un an en 2020***

La proposition de loi revient sur la réforme de l'impôt sur le revenu des non-résidents adoptée en loi de finances pour 2019 et décalée d'un an en loi de finances pour 2020 :

- **l'article 29 abroge la réforme de la retenue à la source spécifique sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères à titre gratuit des non-résidents. Les conséquences de cette réforme**, qui supprime la retenue à la source et son caractère partiellement libératoire de l'impôt sur le revenu, **ont été mal anticipées**. En l'absence de tout mécanisme de transition, elle est jugée inopportune ;

- **l'article 30 abaisse de 30 % à 20 % le taux minimum d'imposition sur les revenus dépassant la limite supérieure de la seconde tranche du barème de l'impôt sur le revenu (27 519 euros pour les revenus 2018)**. La commission des finances partage pleinement l'objectif de cet article ; elle avait elle-même souhaité revenir sur cette hausse injustifiée dans le cadre des projets de loi de finances pour 2019 et 2020, dispositions adoptées par le Sénat.

### ***L'adoption de plusieurs autres mesures pour améliorer les dispositifs existants, tout en garantissant l'égalité de traitement***

Quatre articles concernent la **résidence principale** et les **biens immobiliers** des non-résidents :

- tel que modifié par la commission des finances, **l'article 23 étend à vingt-quatre mois calendaires le délai pendant lequel les anciens résidents peuvent bénéficier de l'exonération sur les plus-values issues de la cession de leur ancienne résidence principale**. Cette disposition entend tenir compte des difficultés spécifiques que peut représenter pour un contribuable éloigné géographiquement la vente de sa résidence principale ;

- la commission des finances a proposé une réécriture de **l'article 27 afin de simplifier les règles d'assiette applicable aux non-résidents en matière d'impôt sur la fortune immobilière (IFI)**. Reprenant un amendement déjà adopté par le Sénat à l'initiative du rapporteur général dans le cadre du projet de loi de finances pour 2020, la commission a ainsi promu **l'instauration d'une règle de minimis pour exclure de l'assiette de l'IFI les participations des non-résidents inférieures à 1 %**, et leur éviter ainsi des démarches administratives lourdes. Le dispositif proposé par l'article 27 avant cette modification posait en effet une difficulté constitutionnelle et aurait été difficilement applicable ;

- modifié par la commission des finances, **l'article 28 étend aux non-résidents ayant été obligés de quitter la France pour des raisons professionnelles le dégrèvement de la majoration de la taxe d'habitation applicable à certaines résidences secondaires**. La création, initialement proposée, d'une exonération de plein droit de taxe d'habitation pour les Français non-résidents risquait en effet de poser des difficultés constitutionnelles. Le dispositif adopté par la commission permet de **rétablir une égalité de traitement entre les résidents et les non-résidents** contraints de résider dans un lieu distinct de celui de leur habitation principale pour des raisons professionnelles ;

- la commission des finances a, en revanche, proposé la suppression de **l'article 25**, qui étendait aux non-résidents le crédit d'impôt relatif aux intérêts d'emprunt supportés pour l'acquisition ou la construction d'une habitation principale. **Ce dispositif étant en extinction, y compris pour les résidents, l'ouvrir aux non-résidents serait privé de portée**.

Par ailleurs, pour pallier ce que les auteurs de la proposition de loi estiment être une source d'inégalité de traitement et d'incompréhension pour les non-résidents, constat partagé par la commission des finances, le bénéfice de **deux avantages fiscaux est étendu aux contribuables non-résidents** :

- **l'article 24 étend aux non-résidents la réduction d'impôt pour dons et versements aux œuvres listées à l'article 200 du code général des impôts (CGI)**. Donner aux associations participe du maintien, pour les Français établis hors de France, d'un lien avec leur pays d'origine et leur

permet de défendre des causes qui leur sont chères. Ces initiatives privées viennent également remédier aux insuffisances des interventions publiques. Toutefois, afin de **mieux encadrer ce dispositif**, les non-résidents ne pourront bénéficier de cette réduction d'impôt qu'à **la condition que leurs dons réalisés au profit des organismes listés à l'article 200 du CGI ne soient pas de nature à leur permettre d'obtenir un avantage fiscal dans leur pays de résidence** ;

- la commission des finances a également proposé l'adoption, après modification, de **l'article 26**. Ainsi modifié, celui-ci étend aux non-résidents le bénéfice du crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE) aux dépenses de rénovation énergétique engagées pour leur dernière résidence principale.

### **Au-delà des dispositions législatives, la nécessité de mieux accompagner les contribuables non-résidents**

Au-delà des dispositions législatives qui visent à améliorer le traitement fiscal des non-résidents, **deux améliorations ont été proposées par le rapporteur pour améliorer le « quotidien fiscal » des non-résidents** :

- au vu de la complexité de leur fiscalité et de la diversité de leurs revenus, **il serait opportun que les non-résidents puissent s'adresser à un véritable guichet unique**. Si, aujourd'hui, la direction des impôts des non-résidents (DINR) traite de la quasi-totalité de ces revenus, elle ne se charge pas des impôts locaux. Ceux-ci relèvent du service des impôts des particuliers (SIP) du lieu d'établissement du bien. Afin de faciliter la gestion de l'ensemble des impôts par la DINR, cette dernière pourrait traiter les impôts locaux ou, au moins, jouer le rôle d'**interface entre le non-résident et le SIP concerné** ;

- la France disposerait, avec le Royaume-Uni, de l'un des réseaux de conventions fiscales internationales les plus étendus au monde. L'application de l'ensemble de ces réglementations est indéniablement source de complexité pour les non-résidents, qui doivent à la fois tenir compte du droit français et de la convention. Pour s'assurer de la bonne information de ces contribuables, **chaque employeur devrait obligatoirement transmettre au résident qui s'apprête à quitter le territoire national la convention fiscale signée par la France avec son futur État de résidence**. À cet égard, la démarche entreprise par la DINR, à savoir une rubrique internet spécialement dédiée aux conventions fiscales applicables et aux revenus déclarables pour les pays accueillant le plus de non-résidents va dans le bon sens. Des fiches techniques sont ainsi à la disposition des résidents de ces 12 pays<sup>1</sup> : elles leur indiquent la nature des revenus à déclarer en France selon le pays de résidence. **Ce système devrait être généralisé à l'ensemble des pays avec lesquels la France a signé une convention fiscale internationale**.



Commission des finances  
<http://www.senat.fr/commission/fin/index.html>  
Téléphone : 01 42 34 23 28  
[secretariat.finances@senat.fr](mailto:secretariat.finances@senat.fr)

**Jérôme Bascher**  
Sénateur de l'Oise  
(Groupe Les Républicains)



Le présent document et l'avis complet n° 363 (2019-2020)  
sont disponibles sur le site du Sénat :  
<http://www.senat.fr/dossier-legislatif/ppl19-179.html>

<sup>1</sup> Il s'agit de l'Allemagne, de la Belgique, du Canada, de la Chine, de l'Espagne, des États-Unis, de l'Italie, du Luxembourg, du Maroc, du Portugal, du Royaume-Uni et de la Suisse.