



LES DOCUMENTS DE TRAVAIL DU SÉNAT

Série LÉGISLATION COMPARÉE

**L'IMPOSITION DES REVENUS DES EXPATRIÉS
DANS LE PAYS D'ORIGINE**

L'IMPOSITION DES REVENUS DES EXPATRIÉS DANS LE PAYS D'ORIGINE

Sommaire

	Pages
NOTE DE SYNTHÈSE	5
DISPOSITIONS NATIONALES	
Allemagne	9
Espagne	13
Italie	17
Portugal	21
Royaume-Uni	23
Suisse	27
États-Unis	31
LISTE DES ANNEXES	37

L'IMPOSITION DES REVENUS DES EXPATRIÉS DANS LE PAYS D'ORIGINE

En France, c'est le critère du **domicile fiscal** qui détermine **l'assujettissement à l'impôt sur le revenu**. L'article 4 B du code général des impôts déclare que sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France :

« a. les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;

» b. 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 ;

» c. celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. »

Les expatriés, du fait qu'ils n'appartiennent à aucune de ces catégories, ont leur domicile fiscal situé hors de France. À ce titre, ils sont soumis à une **obligation fiscale restreinte** : ils sont redevables de l'impôt sur le revenu en France soit en raison de leurs seuls **revenus de source française** soit parce qu'ils disposent d'**une habitation en France**. De plus, ils sont imposés selon des modalités particulières.

L'article 164 B du code général des impôts dresse la liste exhaustive des revenus de source française susceptibles de justifier une imposition des expatriés. Cette liste inclut en particulier les revenus tirés d'activités professionnelles, salariées ou non, exercées en France, les revenus et les plus-values provenant d'immeubles situés en France, les revenus de valeurs mobilières françaises, les revenus d'exploitations sises en France et les pensions de retraite versés par des débiteurs établis en France.

Le calcul de l'impôt sur le revenu est effectué selon les règles de droit commun. Toutefois, depuis l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2006, l'article 197 A du code général des impôts prévoit que le montant de l'impôt ne peut être inférieur à 20 % des revenus de source française, sauf si l'intéressé peut justifier que le taux moyen correspondant à l'imposition en France de la totalité de ses revenus, quelle qu'en soit l'origine, serait plus faible. Dans cette hypothèse, c'est ce taux moyen qui est applicable aux revenus de source française.

Certains revenus – notamment les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, les revenus de capitaux mobiliers ainsi que les plus-values immobilières – donnent lieu à l'application d'une retenue à la source. Selon les cas, celle-ci revêt ou non un caractère libératoire.

Par ailleurs, les expatriés qui disposent d'une habitation en France, à quelque titre que ce soit (propriétaire, locataire, usufruitier, etc.), directement ou non, sont considérés comme titulaires d'un revenu fictif et sont assujettis à l'impôt sur une base forfaitaire minimum égale à trois fois la valeur locative réelle de l'habitation en question, sauf s'ils ont des revenus de source française d'un montant supérieur à cette base forfaitaire. En pareil cas, l'impôt est assis sur le montant de ces revenus.

Les conventions fiscales internationales relatives à la double imposition apportent des dérogations à l'ensemble de ces règles, de sorte que celles-ci s'appliquent essentiellement aux personnes résidant dans les États et les territoires qui n'ont pas conclu de telles conventions avec la France.

Qu'en est-il à l'étranger ? La présente étude analyse la façon dont les autres pays imposent leurs ressortissants qui ne résident pas sur leur territoire. Outre **les États-Unis**, six pays européens ont été retenus : **l'Allemagne, l'Espagne, l'Italie, le Portugal, le Royaume-Uni et la Suisse**. Pour chacun de ces pays, trois questions ont été traitées :

- les conditions générales d'assujettissement à l'impôt sur le revenu ;
- les revenus des expatriés imposables dans le pays d'origine ;
- les modalités d'imposition de ces revenus.

Les cas particuliers, notamment celui des diplomates, n'ont pas été pris en compte. En outre, pour les différents pays sous revue, **les règles présentées ne sont applicables qu'à défaut de conventions fiscales bilatérales tendant à éviter les doubles impositions.**

L'examen des dispositions étrangères montre que :

– les expatriés ne sont imposables dans leur pays d’origine que sur les revenus provenant de ce pays, sauf aux États-Unis, où ils sont imposables sur leurs revenus mondiaux ;

– l’Allemagne, l’Espagne, l’Italie et le Portugal pénalisent leurs ressortissants qui s’installent dans des paradis fiscaux.

1) Sauf aux États-Unis, c’est le critère de résidence qui détermine l’assujettissement à l’impôt

a) Dans les pays européens, l’assujettissement à l’impôt dépend de la résidence

L’Allemagne, l’Espagne, l’Italie, le Portugal, le Royaume-Uni et la Suisse appliquent la même règle que la France : l’assujettissement à l’impôt sur le revenu dépend de la résidence et non de la nationalité, de sorte que **les expatriés sont soumis à une obligation fiscale limitée**. Ils sont donc imposables dans leur pays d’origine sur les seuls revenus provenant de ce pays.

Le **taux d’imposition** est en général déterminé par application du barème de droit commun à ces seuls revenus. Toutefois, en Allemagne, il est d’au moins 25 %, tandis qu’en Suisse, il est calculé à partir des revenus mondiaux.

b) Aux États-Unis, l’assujettissement à l’impôt est lié à la nationalité

Les expatriés sont donc imposables aux États-Unis au titre de leurs revenus mondiaux. Cependant, plusieurs dispositifs leur permettent d’alléger la contribution qu’ils versent à l’administration fiscale américaine.

Les expatriés peuvent ainsi **déduire de leurs revenus imposables leurs revenus du travail**, dans la limite d’un plafond fixé chaque année par voie législative et qui s’établit actuellement à quelque 65 000 €, ainsi que les indemnités de logement versées par l’employeur, également dans la limite d’un plafond. Toutefois, pour la détermination du taux d’imposition, les revenus exclus de l’assiette sont réintégrés.

Les conditions de mise en œuvre de cette mesure sont de moins en moins avantageuses, à cause du plafonnement et de la réintégration pour le calcul du taux d’imposition. Par conséquent, les expatriés sont conduits à utiliser l’autre dispositif, le **crédit d’impôt** correspondant au montant de l’impôt payé à l’étranger, d’autant plus que ce crédit d’impôt s’applique à tous les revenus, de quelque nature qu’ils soient. S’il est impossible de cumuler les deux dispositifs pour un revenu donné, il est en revanche possible d’utiliser le premier pour certains revenus et le second pour les autres.

2) L'Allemagne, l'Espagne, l'Italie et le Portugal pénalisent leurs ressortissants qui s'installent dans des paradis fiscaux

L'Allemagne soumet les intéressés à une obligation fiscale limitée, mais étendue, tandis que l'Espagne, l'Italie et le Portugal les assimilent à des résidents pendant les quelques années qui suivent le transfert du domicile dans un paradis fiscal.

a) L'obligation fiscale limitée mais étendue en Allemagne

Depuis 1972, les citoyens allemands qui s'installent dans un pays « à faible imposition » sont soumis pendant dix ans à un régime fiscal spécifique, qui se caractérise à la fois par une assiette imposable plus importante que celle des autres expatriés, soumis à l'obligation fiscale limitée « simple », et par un taux d'imposition majoré. Ce taux est en effet celui qui s'appliquerait si tous les revenus de l'intéressé étaient imposables en Allemagne.

b) L'assimilation temporaire aux résidents dans les autres pays

L'Espagne a introduit en 1999 une mesure dite de « quarantaine fiscale », aux termes de laquelle les Espagnols qui choisissent comme lieu de résidence un paradis fiscal restent imposables en Espagne sur leurs revenus mondiaux pendant cinq ans. Le Portugal a adopté une disposition similaire en 2006.

En Italie, depuis 1999, l'administration fiscale présume que les citoyens italiens qui ont transféré leur domicile dans un paradis fiscal l'ont fait pour échapper à l'impôt. Par conséquent, ils continuent à être traités comme résidant dans leur pays d'origine à moins qu'ils ne prouvent que leur nouveau domicile n'est pas fictif.

* *

*

Ainsi, tout en adhérant au même principe d'assujettissement fiscal que la France, l'Espagne et le Portugal imposent certains expatriés sur leurs revenus mondiaux pendant les quelques années qui suivent le changement de domicile.

L'IMPOSITION DES REVENUS DES EXPATRIÉS DANS LE PAYS D'ORIGINE

ALLEMAGNE

Les **expatriés** sont imposables en Allemagne seulement au titre de **certains revenus de source allemande**.

Les personnes qui s'installent dans un **paradis fiscal** sont imposables en Allemagne au titre de **tous leurs revenus d'origine allemande pendant dix années**.

1) Les conditions générales d'assujettissement à l'impôt sur le revenu

La loi sur l'impôt sur le revenu effectue une distinction entre les contribuables soumis à l'obligation fiscale « illimitée » et ceux qui sont assujettis à l'obligation fiscale « limitée ». Les contribuables du premier groupe sont imposables en Allemagne sur l'ensemble de leurs revenus, d'origine allemande ou non, tandis que les seconds ne sont imposables en Allemagne que sur leurs revenus d'origine allemande.

a) Le principe

L'obligation fiscale illimitée touche essentiellement :

– les personnes qui sont domiciliées en Allemagne, c'est-à-dire qui y disposent d'un logement, les circonstances permettant de conclure qu'elles le conserveront et l'utiliseront (1) ;

(1) Une pièce meublée, chauffée et occupée de temps à autre répond aux exigences requises.

– celles qui y ont leur résidence habituelle, c'est-à-dire qui séjournent dans le pays au moins six mois consécutifs pendant une période de référence de douze mois, laquelle ne correspond pas nécessairement à l'année civile.

b) Le régime fiscal des expatriés

- La règle générale

Les expatriés n'ont en principe ni leur domicile ni leur résidence habituelle en Allemagne. Par conséquent, ils **sont soumis à l'obligation fiscale limitée** et sont imposés en Allemagne uniquement sur leurs revenus de source allemande.

- Les cas particuliers

Depuis 1972, **la loi fiscale relative aux opérations avec l'étranger** prévoit que certains expatriés sont astreints à **l'obligation fiscale limitée étendue**.

Cette obligation touche les personnes de nationalité allemande qui remplissent chacune des conditions suivantes :

- elles ont résidé en Allemagne pendant au moins cinq ans dans les dix années qui ont précédé leur expatriation ;
- elles perçoivent des revenus annuels de source allemande supérieurs à 16 500 €;
- elles ont « *d'importants intérêts économiques* » en Allemagne ;
- elles se sont installées dans un pays « *à faible imposition* ».

La loi définit le troisième et le quatrième critères.

Pour le troisième, elle donne des exemples : détention d'au moins 1 % du capital d'une société par actions, revenus de source allemande supérieurs à 30 % des revenus mondiaux ou à 62 000 € par an, patrimoine situé en Allemagne supérieur à 30 % du patrimoine mondial ou à 154 000 € etc.

Quant la faible imposition, elle est définie par rapport aux critères allemands. En règle générale, un pays est considéré comme appliquant une faible imposition lorsqu'il perçoit un impôt inférieur au tiers de l'impôt allemand équivalent. La loi exprime la règle de façon plus complexe, mais elle ne renvoie pas à une liste de territoires.

L'obligation fiscale limitée étendue s'applique **l'année où le transfert de domicile a lieu ainsi que les dix années suivantes**. Elle se traduit par un élargissement de l'assiette imposable et par l'application d'un taux majoré.

2) Les revenus des expatriés imposables dans le pays d'origine

a) *Les expatriés soumis à l'obligation fiscale limitée*

Ils sont imposables en Allemagne seulement au titre des **revenus d'origine allemande énumérés à l'article 49 de la loi sur l'imposition des revenus**. Cette énumération comprend en particulier les éléments suivants : revenus d'activités agricoles, industrielles ou commerciales, d'un travail indépendant ou salarié. En revanche, elle n'inclut pas les pensions.

b) *Les expatriés soumis à l'obligation fiscale limitée étendue*

Ils sont imposables en Allemagne au titre de **tous leurs revenus que le droit allemand ne considère pas comme étrangers**, ce qui correspond aux revenus de source allemande et à ceux dont l'origine n'est pas déterminée.

3) Les modalités d'imposition des revenus des expatriés dans le pays d'origine

a) *Les expatriés soumis à l'obligation fiscale limitée*

Conformément à la règle de droit commun, l'impôt résulte de l'application du barème de l'impôt, progressif, au revenu net global imposable en Allemagne. Toutefois, **le taux minimal est fixé à 25 %**.

b) *Les expatriés soumis à l'obligation fiscale limitée étendue*

Le taux d'imposition est celui qui serait applicable si tous les revenus de l'intéressé étaient imposables en Allemagne. En pratique, les intéressés optent pour l'imposition au **taux maximal** pour éviter d'avoir à communiquer à l'administration fiscale allemande l'intégralité de leurs revenus.

* *

*

Par ailleurs, au moment de leur expatriation, les contribuables qui ont eu leur domicile fiscal pendant au moins dix ans en Allemagne et qui détiennent une participation d'au moins 1 % dans une société de capitaux sont imposés sur leurs **plus-values latentes**. Cette imposition est dégrevée d'office en cas de rétablissement du domicile fiscal en Allemagne dans le délai de cinq ans (voire de dix ans dans certaines conditions).

À la suite de la décision prise par la Cour de Justice des Communautés européennes le 11 mars 2004 dans l'affaire Lasteyrie du Saillant (2), la loi allemande a été modifiée en décembre 2006, de façon à ce que l'imposition des plus-values latentes ne soit pas applicable en cas de transfert du domicile fiscal dans un pays de l'Union européenne ou de l'espace économique européen.

(2) L'article 167 bis du code général des impôts français, introduit par la loi de finances pour 1999, prévoyait l'imposition des plus-values latentes en cas de transfert de la résidence fiscale hors de France. En 2003, dans l'affaire Lasteyrie du Saillant, la Cour de justice des communautés européennes a déclaré cette disposition contraire au principe de liberté d'établissement. La loi de finances pour 2005 a ensuite abrogé l'article 167 bis du code général des impôts.

L'IMPOSITION DES REVENUS DES EXPATRIÉS DANS LE PAYS D'ORIGINE

ESPAGNE

Les expatriés ne sont pas assujettis en Espagne à l'impôt sur le revenu, mais à **l'impôt sur les revenus des non-résidents**, qui touche les seuls revenus d'origine espagnole.

Toutefois, les personnes qui s'installent dans un territoire considéré comme un **paradis fiscal** restent assujetties à **l'impôt sur le revenu** pendant **cinq ans**.

1) Les conditions générales d'assujettissement à l'impôt sur le revenu

C'est le critère de résidence qui détermine l'assujettissement à l'impôt sur le revenu.

a) Le principe

Les personnes qui ont leur **résidence habituelle** en Espagne sont assujetties à l'impôt sur le revenu.

D'après la loi n° 35 du 28 novembre 2006 sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques, sont considérées comme ayant leur résidence habituelle en Espagne les personnes qui appartiennent à l'un des deux groupes suivants :

– celles qui sont présentes sur le territoire espagnol au moins 183 jours (continus ou non) par année civile ;

– celles qui ont leur activité principale ou la plupart de leurs intérêts économiques en Espagne, c'est-à-dire celles dont la majorité des revenus imposables provient d'Espagne.

b) Le régime fiscal des expatriés

- La règle générale

À moins d'y avoir le centre de leurs intérêts économiques, **les expatriés** ne sont pas considérés comme ayant leur résidence habituelle en Espagne. Ils ne sont pas redevables de l'impôt sur le revenu, mais de **l'impôt sur les revenus des non-résidents**.

- Les cas particuliers

En application de la règle de la « **quarantaine fiscale** », applicable depuis le 1^{er} janvier 1999, les personnes qui ont la nationalité espagnole et qui choisissent comme lieu de résidence un **paradis fiscal** restent assujetties à **l'impôt sur le revenu l'année où le transfert de domicile a lieu ainsi que les quatre années suivantes** (3).

La liste des paradis fiscaux (voir annexe n° 1) comprend actuellement une cinquantaine d'États ou de territoires. Elle résulte d'un règlement du 5 juillet 1991. Ce texte précise que le fait de signer avec l'Espagne soit une convention tendant à éviter la double imposition et contenant une clause d'échange d'informations soit un accord d'échange d'informations fiscales permet de ne plus être considéré comme paradis fiscal. C'est ainsi que Malte a été retiré de la liste initiale lors de son entrée en vigueur en 2006 d'une convention fiscale signée avec l'Espagne.

2) Les revenus des expatriés imposables dans le pays d'origine

a) Les redevables de l'impôt sur les revenus des non-résidents

L'impôt sur les revenus des non-résidents frappe tous les revenus perçus par les non-résidents sur le territoire espagnol : salaires et pensions, revenus non salariés provenant d'activités économiques, revenus du capital mobilier ou immobilier, plus-values, etc.

b) Les expatriés dans un paradis fiscal

Tous leurs revenus imposables, quelle qu'en soit la source, sont soumis à l'impôt sur le revenu en Espagne.

(3) Cette disposition ne s'applique pas aux personnes physiques qui résident en Andorre et qui justifient de leur qualité de salariés.

3) Les modalités d'imposition des revenus des expatriés dans le pays d'origine

a) Les redevables de l'impôt sur les revenus des non-résidents

Le taux d'imposition dépend de la nature des revenus. Ainsi, sous réserve de taux conventionnels plus faibles, les revenus salariés sont imposés au taux de 24 %, les pensions au taux de 8 %, 30 % ou 40 % selon leur montant, les revenus fonciers au taux de 24 % et les plus-values immobilières au taux de 18 %. En règle générale, l'impôt est prélevé à la source.

b) Les expatriés dans un paradis fiscal

L'impôt résulte de l'application du barème, progressif, au revenu net, selon les modalités de **droit commun**.

L'IMPOSITION DES REVENUS DES EXPATRIÉS DANS LE PAYS D'ORIGINE

ITALIE

Les **expatriés** sont assujettis à l'impôt sur le revenu en Italie seulement au titre de leurs **revenus d'origine italienne**.

Toutefois, les personnes qui s'installent dans un territoire considéré comme un **paradis fiscal** sont présumées résidentes en Italie. Pour bénéficier du régime fiscal des expatriés, elles doivent prouver que leur expatriation n'est pas fictive.

1) Les conditions générales d'assujettissement à l'impôt sur le revenu

C'est le critère de résidence qui détermine l'assujettissement à l'impôt sur le revenu. Le décret du président de la République n° 917 du 22 décembre 1986 portant code des impôts sur les revenus établit une distinction entre les **résidents**, qui sont imposables en Italie au titre de tous leurs revenus, quelle qu'en soit l'origine, et les **non-résidents**, imposables en Italie au titre de leurs seuls revenus d'origine italienne.

a) Le principe

Le code des impôts sur les revenus qualifie de résidents trois groupes de personnes :

– celles qui sont enregistrées dans un fichier municipal de population (4) « pendant la majeure partie de la période d'imposition », soit pendant au moins 183 jours par an ;

– celles qui ont leur domicile en Italie, au sens du code civil, c'est-à-dire qui y ont leur principal établissement ;

– celles qui y résident de façon habituelle.

b) Le régime fiscal des expatriés

- La règle générale

En principe, les expatriés n'appartiennent à aucun des trois groupes présentés ci-dessus. Par conséquent, ils sont considérés comme non-résidents et sont imposables en Italie sur leurs seuls revenus de source italienne.

- Les cas particuliers

D'après le code des impôts sur les revenus, les citoyens italiens radiés des fichiers municipaux de population et qui ont transféré leur domicile dans l'un des pays ou territoires bénéficiant d'un régime fiscal favorable sont présumés résidents.

Cette disposition a été introduite par la loi de finances pour 1999. Un décret du ministre des finances en date du 4 mai 1999 identifie les paradis fiscaux. Il en comprend une soixantaine (voir annexe n° 2).

Si les intéressés parviennent à prouver que leur nouveau domicile n'est pas fictif (parce qu'ils y résident, que leurs enfants y sont inscrits à l'école, qu'ils y ont une activité professionnelle régulière, etc.), **ils sont considérés comme expatriés et bénéficient du régime fiscal des non-résidents.**

2) Les revenus des expatriés imposables dans le pays d'origine

a) Les expatriés assujettis au régime des non-résidents

Ils ne sont imposables en Italie que sur leurs revenus de source italienne.

(4) Voir l'étude de législation comparée LC 141, de novembre 2004, sur la déclaration domiciliaire. Les personnes de nationalité italienne qui s'expatrient pour plus d'un an ont l'obligation de se faire radier du fichier municipal de population où elles étaient inscrites et de se faire enregistrer sur le fichier des résidents à l'étranger.

b) Les expatriés assujettis au régime des résidents

Ils sont imposables en Italie sur la totalité de leurs revenus.

3) Les modalités d'imposition des revenus des expatriés dans le pays d'origine

a) Les expatriés assujettis au régime des non-résidents

Leurs revenus sont imposables selon les modalités de droit commun, sauf les revenus du travail indépendant, qui font l'objet d'un prélèvement libérateur de 30 %.

b) Les expatriés assujettis au régime des résidents

Leurs revenus sont imposables selon les modalités de droit commun.

L'IMPOSITION DES REVENUS DES EXPATRIÉS DANS LE PAYS D'ORIGINE

PORTUGAL

Les **expatriés** sont assujettis à l'impôt sur le revenu au Portugal au titre de leurs seuls **revenus d'origine portugaise**.

Toutefois, les personnes qui s'installent dans un territoire considéré comme un **paradis fiscal** restent assujetties à **l'impôt sur le revenu sur la totalité de leurs revenus pendant cinq ans**.

1) Les conditions générales d'assujettissement à l'impôt sur le revenu

C'est le critère de résidence qui détermine l'assujettissement à l'impôt sur le revenu. Le code sur l'impôt des personnes physiques établit une distinction entre les **résidents**, imposables au Portugal sur la totalité de leurs revenus quelle qu'en soit la provenance, et les **non-résidents**, imposables au Portugal uniquement au titre des revenus de source portugaise.

a) Le principe

Le code sur l'impôt des personnes physiques définit les résidents. Il s'agit essentiellement des personnes qui, au cours de l'année d'imposition, ont séjourné dans le pays plus de 183 jours, consécutifs ou non.

b) Le régime fiscal des expatriés

- La règle générale

En tant que non-résidents, les expatriés ne sont assujettis à l'impôt sur le revenu que sur les revenus de source portugaise.

- Les cas particuliers

La loi de finances pour 2006 a introduit dans le code sur l'impôt des personnes physiques une disposition similaire à la « quarantaine fiscale » espagnole : les personnes de nationalité portugaise qui transfèrent leur domicile dans un État ou un territoire dont le régime fiscal est « *manifestement plus favorable* » sont considérées comme résidents pendant l'année du transfert ainsi que les quatre années suivantes. L'intéressé peut échapper à cette disposition en prouvant que le transfert était motivé, par exemple par l'exercice de son activité professionnelle.

Un règlement du ministre des finances énumère les paradis fiscaux, qui entraînent l'application de cette disposition. La liste actuelle (voir annexe n° 3) résulte d'un texte de 2004 et comprend plus de 80 États ou territoires.

2) Les revenus des expatriés imposables dans le pays d'origine

a) Les expatriés assujettis au régime des non-résidents

Ils ne sont imposables au Portugal que sur leurs revenus d'origine portugaise.

b) Les expatriés dans un paradis fiscal.

Tous leurs revenus, quelle qu'en soit la source, sont soumis à l'impôt sur le revenu au Portugal.

3) Les modalités d'imposition des revenus des expatriés dans le pays d'origine

a) Les expatriés assujettis au régime des non-résidents

Leurs revenus font l'objet d'un **prélèvement libératoire**, dont le taux dépend de la nature des revenus. Ce taux est de 20 % pour la plupart des revenus, parmi lesquels ceux du travail et du capital. Il est également de 20 % pour les pensions.

b) Les expatriés dans un paradis fiscal.

Leurs revenus sont imposables selon les modalités de **droit commun**.

L'IMPOSITION DES REVENUS DES EXPATRIÉS DANS LE PAYS D'ORIGINE

ROYAUME-UNI

Les expatriés sont assujettis à l'impôt sur le revenu au Royaume-Uni au titre de leurs seuls revenus d'origine britannique, mais **pour bénéficier du statut fiscal de non-résident, il faut apporter la preuve d'un séjour relativement long à l'étranger** : *a priori* au moins trois ans, voire cinq pour l'impôt sur les plus-values.

1) Les conditions générales d'assujettissement à l'impôt sur le revenu

L'assujettissement d'une personne à l'impôt sur le revenu dépend principalement de la résidence de l'intéressé. Les personnes qui sont considérées comme résidentes au Royaume-Uni y sont imposables sur la totalité de leurs revenus, quelle qu'en soit la source. Il en va de même pour les plus-values, qui font l'objet d'un impôt distinct et exigible indépendamment de la nature, immobilière ou non, du bien cédé.

a) Le principe

La définition de la résidence résulte d'un ensemble de règles législatives et jurisprudentielles ainsi que de la pratique de l'administration fiscale.

Les personnes qui sont présentes au Royaume-Uni pendant au moins 183 jours au cours d'une année fiscale donnée (5) sont fiscalement considérées comme résidentes.

(5) L'année fiscale commence le 6 avril.

Inversement, celles qui ne remplissent pas cette condition – en particulier les expatriés – ne sont pas nécessairement considérées comme non-résidentes. En effet, bien que n’habitant pas au Royaume-Uni, elles peuvent être considérées comme y ayant leur résidence habituelle.

Lorsqu’un contribuable quitte le Royaume-Uni et demande à bénéficier du statut de non-résident, il faut qu’il prouve qu’il a l’intention de s’établir à l’étranger pour au moins trois ans, l’administration fiscale lui demandant de fournir des éléments à l’appui de sa requête (achat ou location d’un appartement à l’étranger par exemple). Si l’intéressé conserve au Royaume-Uni un logement dont il se réserve l’usage, l’administration vérifie que cet état de fait n’est pas incompatible avec l’expatriation.

Lorsque l’intéressé n’est pas en mesure de prouver qu’il s’est établi à l’étranger pour au moins trois ans, lorsqu’il envisage d’effectuer des séjours relativement longs dans son pays d’origine ou lorsque ses intentions ne sont pas établies clairement, l’administration le considère *a priori* comme « résident ordinaire » pendant trois ans, mais sa situation peut être révisée, en particulier si la durée moyenne annuelle du séjour au Royaume-Uni pendant la période d’absence est inférieure à 91 jours, l’administration fiscale pouvant calculer cette moyenne sur quatre ans.

b) Le régime fiscal des expatriés

S’ils sont considérés comme non-résidents, ils ne sont imposables que sur leurs revenus de source britannique. Sinon (c’est-à-dire qu’ils soient résidents ou résidents ordinaires), ils sont imposables selon les règles de droit commun.

2) Les revenus des expatriés imposables dans le pays d’origine

Les expatriés qui bénéficient du statut fiscal de non-résident sont imposables sur tous leurs **revenus de source britannique** à l’exception des intérêts produits, d’une part, par les emprunts d’État (6) et, d’autre part, par les comptes bancaires domiciliés au Royaume-Uni.

La même règle s’applique pour l’impôt sur les plus-values : seules les **plus-values résultant de la cession de biens situés au Royaume-Uni** sont imposables au Royaume-Uni. Toutefois, depuis mars 1998, les personnes qui ont été résidentes pendant au moins quatre ans au cours des sept années précédant leur expatriation sont considérées comme « temporairement non résidentes » pendant cinq années. À ce titre, elles sont imposables sur les plus-values de la même façon que les résidents : les plus-values qu’elles réalisent pendant leur

(6) Avant le 6 avril 1998, seuls les intérêts des emprunts d’État qui répondaient à certaines conditions étaient dénommés « FOTRA » (Free of Tax for Residents Abroad, c’est-à-dire non imposables pour les résidents à l’étranger).

séjour à l'étranger sur la cession de biens situés à l'étranger sont considérées comme réalisées l'année de leur retour au Royaume-Uni, à moins que ces plus-values ne portent sur des biens acquis pendant le séjour à l'étranger. Cette disposition empêche les expatriés de profiter d'une courte période d'absence pour réaliser leurs avoirs domiciliés à l'étranger et échapper ainsi à l'impôt sur les plus-values.

3) Les modalités d'imposition des revenus des expatriés dans le pays d'origine

Les règles de droit commun sont applicables.

L'IMPOSITION DES REVENUS DES EXPATRIÉS DANS LE PAYS D'ORIGINE

SUISSE

Les **expatriés** sont imposables en Suisse au titre de **leurs revenus de source suisse**, mais au **taux qui serait appliqué si tous leurs revenus étaient imposables en Suisse**.

Le texte qui suit concerne l'impôt fédéral sur le revenu. Les règles applicables aux impôts cantonaux et municipaux sont similaires.

1) Les conditions générales d'assujettissement à l'impôt sur le revenu

La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct établit une distinction entre les contribuables selon qu'ils sont assujettis à l'impôt en raison de leur « rattachement personnel » ou de leur « rattachement économique ». Les premiers sont imposables en Suisse sur l'ensemble de leurs revenus, d'origine suisse ou non (7), tandis que les seconds ne sont imposables en Suisse que sur leurs revenus d'origine suisse.

a) Le principe

Sont assujetties en raison du rattachement personnel :

(7) À l'exception des revenus provenant des entreprises et des immeubles situés à l'étranger.

– les personnes domiciliées en Suisse, c'est-à-dire qui y résident et qui ont l'intention de s'y établir de manière durable (8) ;

– celles qui y séjournent pendant au moins 90 jours par an sans y exercer d'activité lucrative ;

– celles qui y séjournent pendant au moins 30 jours par an et qui y exercent une activité lucrative.

b) Le régime fiscal des expatriés

En principe, les expatriés ne sont pas redevables de l'impôt sur le revenu en Suisse en raison de leur rattachement personnel, mais compte tenu du rapport de nature économique qu'ils entretiennent avec la Confédération.

Ils peuvent être assujettis à l'impôt sur le revenu en raison de l'un des éléments suivants :

– exercice d'une activité lucrative en Suisse ;

– perception d'un élément de rémunération (jeton de présence, indemnité, etc.) lié à l'appartenance à l'organe de direction d'un établissement situé en Suisse ;

– propriété immobilière en Suisse ;

– exploitation d'une entreprise en Suisse ;

– perception d'une pension d'origine suisse.

2) Les revenus des expatriés imposables dans le pays d'origine

Les expatriés ne sont imposables en Suisse qu'au titre des éléments justifiant leur rattachement économique à la Confédération, c'est-à-dire au titre de leurs **revenus d'origine suisse**.

(8) Le droit fiscal fédéral retient la même définition du domicile que le code civil et la jurisprudence estime que, sur le plan fiscal comme en droit civil, toute personne garde son domicile tant qu'elle n'en a pas choisi un autre. Les contribuables qui quittent la Suisse restent donc assujettis de façon illimitée s'ils ne peuvent pas démontrer qu'ils ont un nouveau domicile.

3) Les modalités d'imposition des revenus des expatriés dans le pays d'origine

L'assiette est limitée aux seuls revenus d'origine suisse, mais **le taux d'imposition est celui qui serait appliqué si tous les éléments du revenu étaient imposables en Suisse**, sans toutefois que les pertes réalisées à l'étranger soient prises en compte.

L'IMPOSITION DES REVENUS DES EXPATRIÉS DANS LE PAYS D'ORIGINE

ÉTATS-UNIS

Conformément au principe du droit fiscal américain selon lequel **l'assujettissement à l'impôt est lié à la citoyenneté, les expatriés sont imposables aux États-Unis au titre de leurs revenus mondiaux.**

Les expatriés bénéficient de divers **assouplissements à ce principe.** Leur régime d'imposition s'est néanmoins alourdi au fil des ans, et notamment depuis le 1^{er} janvier 2006, date d'entrée en vigueur du *Tax Increase Prevention and Reconciliation Act 2005 (TIPRA)*.

Le texte qui suit concerne seulement l'impôt fédéral sur le revenu.

1) Les conditions générales d'assujettissement à l'impôt sur le revenu

a) Le principe

Les conditions d'assujettissement à l'impôt fédéral sur le revenu sont analogues pour tous les citoyens américains, qu'ils vivent sur le territoire national ou à l'étranger.

Selon l'administration fiscale, les revenus imposables comprennent tous les revenus perçus sous la forme d'argent, de marchandises, de biens et services, même s'ils sont de source étrangère.

L'instruction fiscale pour 2008 prévoit par exemple qu'un célibataire salarié âgé de moins de 65 ans à la fin de l'année 2008 doit remplir une

déclaration si son revenu brut annuel est au moins égal à 8 950 \$, qu'il réside sur le territoire américain ou non.

b) Le régime fiscal des expatriés

Après que la Cour suprême eut affirmé en 1924 la constitutionnalité de l'imposition des Américains sur leurs revenus d'origine étrangère, le Congrès a adopté en 1926 une disposition permettant aux expatriés de **déduire de leur assiette imposable la totalité de leurs revenus d'origine étrangère**. Cette règle dite de l'« exclusion de l'assiette » est restée en vigueur **jusqu'en 1962. Depuis cette date, les expatriés ne peuvent plus déduire de leurs revenus imposables qu'une partie de leurs revenus de source étrangère.**

2) Les revenus des expatriés imposables dans le pays d'origine

Les expatriés sont imposables aux États-Unis au titre de leurs **revenus mondiaux**, c'est-à-dire au titre de leurs revenus d'origine américaine et d'origine étrangère, mais **trois dispositifs leur permettent d'alléger la contribution qu'ils versent à l'administration fiscale américaine** :

– la réduction de l'assiette imposable par la **déduction des revenus du travail d'origine étrangère** ;

– le **crédit d'impôt** compensant les impôts payés à l'étranger ;

– la réduction de l'assiette imposable par la **déduction des impôts payés à l'étranger**.

Les deux premiers dispositifs concernent exclusivement les expatriés, tandis que la troisième ne constitue que l'application de la règle générale permettant à tout contribuable de déduire certaines dépenses.

a) La déduction des revenus du travail d'origine étrangère

Les expatriés peuvent déduire de leur revenu imposable **une partie des revenus du travail perçus à l'étranger** (*foreign earned income exclusion*) **ainsi que des indemnités de logement** versées par l'employeur (*foreign housing exclusion*).

Pour bénéficier de cette mesure, il faut remplir chacune des trois conditions suivantes :

– avoir son domicile fiscal, c'est-à-dire le lieu de sa principale activité ou de son emploi, à l'étranger ;

– disposer de revenus étrangers considérés comme des revenus du travail, ce qui exclut en particulier les pensions et les revenus du capital ;

– être physiquement présent à l'étranger au moins 330 jours pleins pendant une période consécutive de 12 mois ou résider effectivement à l'étranger pendant une période ininterrompue supérieure à une année fiscale. Le second critère est souvent apprécié au cas par cas par l'administration fiscale en fonction de l'intention, du but du déplacement à l'étranger, de la nature et de la longueur du séjour.

- La déduction des revenus du travail étrangers

Les contribuables américains expatriés peuvent déduire de leurs revenus du travail une somme dont le montant maximal, fixé par la loi, est révisé chaque année pour tenir compte de l'inflation. S'agissant des revenus de 2008, cette somme ne peut dépasser 87 600 \$ pour une année fiscale entière.

Ce montant est réduit *prorata temporis* en fonction du nombre de jours travaillés à l'étranger.

- La déduction des accessoires du salaire

Les salariés expatriés peuvent en outre déduire une partie des indemnités de logement versées directement ou indirectement par l'employeur. La déduction est admise notamment pour les sommes attribuées en compensation des frais de location d'un logement ou d'un parking, de l'achat de meubles, d'autres dépenses liées au logement (travaux, taxe d'habitation, assurances, etc.) et des frais de scolarité des enfants.

Pour l'année fiscale 2008, le montant maximal déductible à ce titre s'élève à 12 264 \$. Les modalités de calcul de ce plafond ont été modifiées par le *Tax Increase Prevention and Reconciliation Act* de 2005. Elles sont moins avantageuses qu'auparavant.

Le montant de ce plafond est réduit *prorata temporis* en fonction du nombre de jours travaillés à l'étranger.

b) Le crédit d'impôt

Contrairement à la réduction d'assiette, le crédit d'impôt n'est subordonné à aucune condition de résidence à l'étranger. En outre, il est applicable à tous les revenus.

Pour en bénéficier, il faut toutefois remplir certaines conditions :

– l'impôt payé à l'étranger doit être considéré par l'administration fiscale américaine comme un impôt sur le revenu ;

– certains impôts sur des revenus étrangers sont exclus, par exemple les impôts sur les revenus liés au pétrole ;

– l'impôt payé à certains États étrangers considérés comme soutenant le terrorisme international ou aux États avec lesquels les États-Unis n'ont pas de relations diplomatiques est également exclu. Ainsi les impôts payés à Cuba, en Iran, au Soudan ou en Corée du Nord ne sont pas pris en compte.

Pour un revenu donné, il n'est pas possible de cumuler le crédit d'impôt avec la réduction d'assiette. En revanche, il est possible d'utiliser cette dernière pour les revenus du travail et le crédit d'impôt pour les autres revenus. Comme l'avantage apporté par la réduction d'assiette est de plus en plus restreint, le mécanisme du crédit d'impôt est considéré comme plus avantageux.

Le contribuable qui demande à bénéficier du crédit d'impôt et qui est imposé dans un pays où le taux d'imposition est supérieur au taux américain n'a rien à verser à l'administration fiscale américaine. À l'inverse, si le taux de taxation étranger est inférieur, il doit verser la différence.

Le crédit d'impôt est plafonné. Le plafond se calcule par grandes catégories de revenus. En principe, le contribuable ne peut pas bénéficier d'un crédit d'impôt supérieur à l'impôt qui aurait été dû à l'administration fiscale américaine sur ce type de revenu si celui-ci avait été un revenu national. Le crédit d'impôt peut être imputé sur l'année fiscale précédente ou reporté sur les dix années suivantes.

c) La déduction des impôts payés à l'étranger

Le contribuable a également la possibilité de déduire les impôts payés à l'étranger du montant des revenus « étrangers » soumis à l'impôt au titre des dépenses personnelles déductibles.

En effet, le code des impôts autorise tout contribuable américain à déduire de son revenu brut certaines dépenses personnelles, parmi lesquelles certains impôts locaux et certains impôts payés dans l'État où il vit.

Les contribuables qui ont opté pour le crédit d'impôt ne peuvent pas bénéficier de cette mesure. Chaque année, ils doivent faire connaître à l'administration fiscale le régime qu'ils choisissent.

3) Les modalités d'imposition des revenus des expatriés dans le pays d'origine

Les revenus d'origine étrangère permettent d'obtenir une réduction de l'assiette imposable, mais le taux d'imposition est déterminé en

fonction de la totalité des revenus bruts perçus, c'est-à-dire en réintégrant les revenus d'origine étrangère qui ont été déduits de l'assiette imposable.

Cette disposition a été introduite par le *Tax Increase Prevention and Reconciliation Act* de 2005. Auparavant, le taux d'imposition était déterminé en fonction du revenu net imposable aux États-Unis.

* *

*

Par ailleurs, le législateur considère avec la plus grande suspicion les Américains fortunés expatriés qui abandonnent leur nationalité.

Jusqu'au 17 juin 2008, en vertu de l'article 877 du code des impôts, les personnes dont l'impôt annuel moyen sur le revenu calculé sur les cinq dernières années dépassait une certaine somme, fixée à 139 000 \$ en 2008, ainsi que celles dont le patrimoine était supérieur à 2 000 000 \$ restaient assujetties pendant dix ans à l'impôt sur leurs revenus de source américaine dans des conditions similaires à celles qui s'appliquent à tout citoyen américain résidant dans son pays, sauf si elles pouvaient établir que leur changement de nationalité n'était pas justifié par des raisons fiscales.

Depuis le 17 juin 2008, date de la promulgation du Heroes Earnings Assistance and Relief Tax 2008 (HEART), texte qui accorde des avantages fiscaux aux personnels militaires, les personnes qui répondent aux critères définis précédemment ne sont plus soumises à l'article 877, mais au nouvel article 877A : elles doivent s'acquitter d'une « taxe de départ », calculée sur le montant de la plus-value fictive correspondant à la vente de leurs actifs mondiaux au prix du marché la veille de l'abandon de la nationalité. Cette plus-value est imposable si elle dépasse 600 000 \$.

**L'IMPOSITION DES REVENUS DES EXPATRIÉS
DANS LE PAYS D'ORIGINE**

LISTE DES ANNEXES

- Document n° 1** Espagne – Décret royal n° 1080 du 5 juillet 1991 établissant la liste des paradis fiscaux (langue originale)
- Document n° 2** Italie – Liste des paradis fiscaux, résultant d'un décret du ministre des finances du 4 mai 1999 (langue originale)
- Document n° 3** Portugal – Règlement n° 150 du 20 février 2004 établissant la liste des paradis fiscaux (langue originale)

