

RÉSIDENTE FISCAL EN DROIT INTERNE FRANÇAIS

GENERALITES

Le lieu de la résidence fiscale détermine l'État dans lequel le contribuable devra acquitter ses impôts sur ses revenus mondiaux. La résidence fiscale est déterminée au regard de différents critères et conditions qui varient selon que l'on se rapporte au droit français, aux droits étrangers ou bien encore aux conventions fiscales. Pour la notion de résidence le droit français s'appliquera dans deux cas de figure :

- la personne est envoyée dans un pays avec lequel la France n'a pas signé de convention fiscale internationale (en l'absence de convention, les droits internes des deux pays s'appliquent) ;
- la personne envoyée dans un pays avec lequel la France a signé une convention fiscale (modèle OCDE) qui renvoie en premier lieu aux droits internes pour définir la résidence.

☞ Toutes les conventions ne renvoient pas, en premier lieu, aux droits internes pour déterminer la résidence (cf. conventions fiscales franco-belge et franco-marocaine). Cette situation est une source de difficulté et de complexité. Dès lors, c'est au juge fiscal d'interpréter la disposition litigieuse de la convention. Le juge, lorsque les conventions fiscales ne se réfèrent pas à la législation interne pour déterminer la résidence fiscale, recherche d'abord la qualité de résident du contribuable avant d'invoquer les critères conventionnels.

*CE 6 avril 1998 n° 161481 - Ministre de l'économie et des finances c /Lesmaris
CAA Versailles 4 avril 2006 n° 04-2507, 3^e Ch, Penciolelli*

En droit français, une personne est considérée comme ayant sa résidence fiscale en France (c'est-à-dire qu'elle y sera imposée sur tous ses revenus quelle que soit leur origine - même étrangère) lorsque sera rempli l'un des critères énumérés à l'article 4.B du Code Général des Impôts :

ARTICLE 4 A DU CODE GENERAL DES IMPOTS

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.

Loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 - Article 1^{er}

ARTICLE 4 B DU CODE GENERAL DES IMPOTS

1 - Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :

- 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.

2 - 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 (corps diplomatique et consulaire par exemple).

Loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 - Articles 2 & 3

FOYER FAMILIAL

Les personnes qui ont en France leur foyer familial sont imposées en France. D'une manière générale, on peut considérer que le pays dans lequel résident habituellement et de manière permanente le conjoint et les enfants du contribuable, est le pays de sa résidence fiscale.

Il convient d'ajouter que la notion de « foyer » longtemps réservée aux époux et aux couples pacsés est désormais, selon la nouvelle jurisprudence du Conseil d'État applicable aux concubins. De ce fait une relation maritale peut créer un foyer au sens fiscal du terme.

Il a été jugé par le Conseil d'État qu'un contribuable exerçant une activité professionnelle en Guinée et qui effectuait de séjours réguliers en France où il résidait chez sa concubine mère de son fils qu'il avait légalement reconnu sur lequel il disposait d'une autorité parentale avait son foyer en France selon l'article 4 B, 1 a) du Code Général des Impôts. En conséquence, il devait être considéré comme fiscalement domicile fiscal en France.

CE 8^e et 3^e sous-sections 27 janvier 2010, n° 319897 - Ministre de l'Économie et des finances c/Tounsi

Ainsi, une personne peut garder sa résidence fiscale en France même si elle est amenée à effectuer temporairement, ou même plus d'une partie de l'année, des missions à l'étranger.

Par contre, un contribuable qui, d'une part, exerçait ses activités professionnelles au Zimbabwe et qui, d'autre part, vivait en concubinage dans ledit pays avec une femme plusieurs années après son divorce et qui venait épisodiquement en France dans la propriété où résidait son ex-épouse en l'absence de leurs enfants majeurs quand bien même si ce dernier agissait d'un commun accord avec son ancienne femme pour la gestion d'intérêts matériels et patrimoniaux relatifs à ladite propriété familiale, n'avait pas le centre de ses intérêts familiaux en France. En conséquence, il avait son foyer et donc son domicile fiscal au Zimbabwe.

CE 3^e et 8^e sous-sections 12 mars 2010, n° 311121 M Gerschel

Il convient de préciser que le foyer familial d'où résulte le domicile fiscal est non seulement le foyer familial stricto sensu mais aussi la vie maritale stable. De manière générale le foyer familial est le lieu de résidence du conjoint et des enfants dans un lien conjugal fort, continu et vivant.

LIEU DE SEJOUR PRINCIPAL

Le critère du lieu de séjour principal est différent de celui du foyer puisqu'il est considéré comme rempli lorsque le contribuable est effectivement présent à titre principal en France, quel que soit l'endroit où réside sa famille. On peut raisonnablement considérer que le lieu de séjour principal est en France lorsque l'intéressé y est présent :

- pendant une grande partie de l'année sur **12** mois consécutifs (ou **12** mois glissants sur deux années consécutives) à peu près six mois ou plus ;

ou

- qu'il y réside pendant une période plus longue que celle où il réside dans des pays étrangers.

La notion du séjour principal se rapproche de celle de durée, quelles que soient d'ailleurs les conditions du séjour (location, propriété, chambre d'hôtel, etc).

ACTIVITE PROFESSIONNELLE PRINCIPALE

Sont également considérées comme ayant leur résidence fiscale en France toutes les personnes qui y exercent une activité professionnelle salariée ou indépendante principale. Il faut cependant que cette activité soit principale, et non pas accessoire d'une autre qui serait exercée à l'étranger.

Est considérée dans ce cas comme accessoire, une activité qui est exercée en France pendant une durée largement inférieure à celle durant laquelle la même activité est exercée à l'étranger.

Sera également considérée comme accessoire une activité exercée en France dont les revenus sont largement inférieurs à ceux provenant de la même activité, mais exercée à l'étranger.

Pour les salariés, la question est beaucoup plus simple puisque le lieu de l'activité professionnelle est celui où ils exercent effectivement et régulièrement leur activité professionnelle. Il conviendra, sur ce point, de se reporter au contenu du contrat de travail.

CENTRE DES INTERETS ECONOMIQUES

Sera considéré comme ayant sa résidence fiscale en France (et y sera donc imposé pour tous ses revenus mondiaux), le contribuable qui a en France le centre de ses intérêts économiques (sous réserve des conventions fiscales).

Le centre des intérêts économiques est le lieu où le contribuable a effectué ses principaux investissements, possède le siège de ses affaires, d'où il administre ses biens.

La possession en France d'un patrimoine qui rapporte des faibles revenus ne peut caractériser un centre d'intérêts économiques du contribuable. A contrario, si le patrimoine génère de substantiels revenus, ils seront susceptibles d'être retenus pour déterminer le domicile fiscal. Ainsi, selon une jurisprudence constante (judiciaire et administrative), la consistance des revenus tirés du patrimoine prime sur l'importance de la simple détention dudit patrimoine par le contribuable.

CE 17 mars 1993 Mr Mimeni

Cass com. 30 mai 2000, n° 98-10.983 Marchand

Cass com. 3 mars 2009 F-P+B, Mme Granier, n° 08-12.600

L'Administration fiscale doit, pour déterminer le domicile fiscal, opérer une espèce de bilan entre les patrimoines productifs de revenus et ceux qui ne produisent pas de revenus. Les derniers ne doivent pas être pris en considération dans l'analyse des intérêts financiers pour déterminer en France le centre des intérêts économiques du contribuable.

CAA Paris 27 septembre 1994, n° 93PA00237, Mr Reymondier

Les revenus pris en considération s'apprécient pour leurs montants bruts et non pour les montants nets.

Cass com, 11 janvier 2000, n° 83 D, Mr Ginez

Le centre des intérêts économiques peut être également le lieu d'où le contribuable tire la majeure partie de ses revenus, même si ce n'est pas son lieu de séjour principal.

Pour les salariés qui n'ont pas d'autres revenus que ceux de leur travail, le centre des intérêts économiques est donc souvent considéré comme étant le lieu où l'activité est exercée.

En définitive, afin de déterminer le centre des intérêts économiques d'un contribuable permettant de fixer son domicile fiscal, il est judicieux de comparer le niveau de ses revenus tirés dans chaque pays qu'il s'agisse des revenus du travail que des revenus patrimoniaux.

CE 27 janvier 2010, n° 294784, Mr Caporal

Comment déterminer le lieu de résidence ?

Afin de déterminer le pays dans lequel le salarié a sa résidence, on aura souvent intérêt à comparer sa situation en France et celle dans le pays étranger. La détermination de la résidence fiscale du salarié par le service du personnel de son employeur est donc souvent délicate puisqu'il obligera le salarié à répondre à des questions parfois personnelles relatives notamment au lieu de résidence et revenus de son conjoint, ou bien encore au nombre de ses propriétés, de ses comptes bancaires, etc.

La détermination de sa résidence fiscale par l'employeur dépendra donc essentiellement des réponses qu'il donnera à ces questions. Cette comparaison de la résidence fiscale au sens français et au sens étranger devra être faite dans l'hypothèse où le salarié est envoyé dans un pays non lié à la France par une convention fiscale internationale, ou bien encore si la convention reprend le modèle OCDE, c'est-à-dire qu'elle renvoie en premier lieu aux deux droits internes pour décider de ladite résidence.

Notons ici que la résidence fiscale dans un pays ayant été déterminée à un moment T et en accord avec la situation d'un contribuable à ce moment précis, elle est susceptible de changer en cas de modification d'un ou de plusieurs des éléments qui ont permis la détermination de la résidence fiscale dans ce pays.

Il se peut, dans certaines hypothèses où le mari et la femme travaillent dans deux pays différents, que l'on arrive à deux résidences fiscales différentes, l'une pour le mari et l'autre pour la femme. En effet, les critères de l'article 4.B du Code Général des Impôts s'appliquent à chaque conjoint pris indépendamment.

Afin de déterminer le pays dans lequel le contribuable aura sa résidence fiscale, il faut :

- 1 - connaître le ou les critères de résidence retenu(s) par les deux pays ;
- 2 - comparer la situation du contribuable dans chacun des deux pays.

Il est donc possible après cette comparaison, même si cela arrive rarement pour les salariés n'ayant que des revenus salariaux, que l'intéressé ait deux résidences fiscales.

En l'absence d'une convention, il pourra y avoir double résidence et donc risque de double imposition.

En présence d'une convention fiscale, d'autres critères sont précisés. En effet, en présence d'une convention fiscale, il ne peut y avoir une double résidence ni double imposition.

Pour qu'un contribuable ait son domicile fiscal en France, il suffit que l'un des critères cités à l'article 4B soit rempli.

En effet, ce sont des critères alternatifs et indépendants les uns des autres. Il suffit donc de répondre à un seul des critères pour avoir son domicile fiscal en France, quelles que soient les autres circonstances susceptibles d'affecter leur situation dans d'autres pays.

Par exemple, si un contribuable a en France le centre de ses intérêts professionnels ou économiques, sans passer physiquement une journée sur le sol français pendant une année d'imposition considérée, il est censé avoir son domicile réel en France, même s'il est tenu par la législation d'un autre pays d'être domicilié dans cet autre pays (pays dans lequel il a séjourné la majeure partie de son temps).

L'exercice en France d'une activité professionnelle (activité non accessoire) suffit aussi donc pour qu'un intéressé ait son domicile fiscal en France, quel que soit le lieu de son séjour principal.

Les deux critères de foyer ou du lieu de séjour principal doivent être regardés comme exclusifs l'un de l'autre, le lieu de séjour principal du contribuable ne devant être recherché que dans le cas où l'existence d'un foyer ne peut être déterminée.

Les couples « mixtes »

La notion de « chef de famille » ayant été supprimée du Code général des impôts par l'article 2, VIII-1 de la loi 82-1126 du 29 décembre 1982, les époux sont placés sur un pied de stricte égalité. Ils sont soumis à l'imposition commune en France, quelle que soit leur nationalité, lorsque l'un ou l'autre :

- a en France son foyer ou le lieu de son séjour principal ;
- ou exerce en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'il ne justifie que cette activité y soit exercée à titre accessoire ;
- ou possède, en France, le centre de ses intérêts économiques.

Si l'un des époux ne répond pas à ces critères, l'obligation fiscale du ménage ne porte que sur :

- l'ensemble des revenus de l'époux domicilié en France ;
- les revenus de source française de l'autre époux (sous réserve des conventions internationales).

De même, si l'un des enfants ou des personnes invalides à charge ne répond pas aux mêmes critères, seuls ses revenus de source française sont compris dans l'imposition commune.

Néanmoins, bien que leurs revenus de source étrangère soient exclus de la base d'imposition, ces personnes doivent être prises en compte pour la détermination du quotient familial.

Instruction du 18 février 1985, 5B-10-85 n° 17

Directive administrative 5B-1121 n° 2 à 4 du 1^{er} septembre 1999

DEFINITIONS

Par le mot France, il faut entendre la France métropolitaine : la France continentale, ses îles du littoral ainsi que la Corse et les 4 départements d'Outre Mer : Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion.

Les dispositions applicables à la France métropolitaine et aux départements d'outre-mer ne s'étendent ni aux territoires d'Outre-Mer, ni aux collectivités territoriales.

Les territoires d'Outre-Mer de la République française (Polynésie française, les Terres australes et antarctiques françaises, Wallis-et-Futuna) ainsi que la collectivité territoriale d'Outre-Mer à statut spécifique (Nouvelle Calédonie) ont leur propre souveraineté fiscale, distincte de celle de la France métropolitaine.

Les collectivités territoriales de Mayotte et de Saint-Pierre-et-Miquelon ont également un régime autonome d'impôt sur le revenu.

Lorsqu'elles sont domiciliées dans les TOM et disposent de revenus de source française et d'une habitation en métropole, ces personnes sont soumises au même régime d'imposition que tous les autres non-résidents de France.

En résumé

- la résidence fiscale détermine le pays dans lequel les impôts sont à acquitter, sur les revenus mondiaux ;
- le droit français a déterminé 4 critères alternatifs qui permettent de déterminer la résidence fiscale française ;
- la détermination du pays dans lequel la résidence fiscale est située passe donc par l'étude des critères de chaque pays, et donc de chaque droit interne ;
- les personnes qui sont considérées comme ayant leur résidence fiscale en France y sont imposées sur tous leurs revenus quelle que soit leur origine (France et étranger).

Devront être ainsi déclarés dans le formulaire n° 2047 à annexer à la déclaration 2042, les revenus issus de l'étranger, sans oublier (le cas échéant) les comptes bancaires à l'étranger ouverts, utilisés, ou clos pendant l'année fiscale (formulaire n° 3916, cf. D51).

☞ Certaines conventions collectives font obligation à l'employeur de renseigner le salarié qui est envoyé à l'étranger, sur les conséquences de sa nouvelle situation fiscale. Prévoient notamment cette obligation les Conventions Collectives Nationales SYNTEC, Travaux Publics, Pétrole Métallurgie.