

## RESIDENCE FISCALE EN DROIT CONVENTIONNEL

---

### GENERALITES

Le contribuable est imposé sur ses revenus mondiaux dans le pays dans lequel il a sa résidence fiscale.

Il est donc important de déterminer avec exactitude cette résidence fiscale car les incidences financières ainsi que les responsabilités fiscales qui en découlent sont importantes.

En présence d'une convention fiscale internationale sur le modèle OCDE, on détermine le pays dans lequel ce contribuable a sa résidence fiscale en se reportant d'abord aux droits internes des deux États.

Il se peut qu'en ayant étudié les critères de résidence au sens des deux droits internes, le contribuable soit considéré comme ayant une double résidence fiscale, c'est-à-dire une résidence dans chacun des deux pays.

On ne peut se contenter d'une double résidence qui entraînerait automatiquement une imposition dans chacun des deux pays puisque l'objet même des conventions est d'éviter la double imposition.

Il convient donc de résoudre cette double résidence pour déterminer duquel des deux pays le contribuable sera considéré le résident fiscal. En effet, une personne physique ne peut être résidente que d'un État en droit conventionnel.

Il est donc courant (c'est le cas de la convention modèle OCDE) que la convention, après avoir proposé de résoudre la question de la résidence en renvoyant aux droits internes, définit elle-même des critères qui ne sont plus alternatifs (comme en droit français l'article 4B) mais successifs, chacun devant être étudié si le précédent donne lieu à une double résidence.

Pour chaque salarié envoyé dans un pays avec lequel la France a conclu une convention fiscale - et dans la seule hypothèse où ce salarié aurait une double résidence après avoir épuisé les critères de chacun des droits internes des deux pays - il faut envisager prendre l'un après l'autre les critères conventionnels de résidence fiscale (cf. article 4 convention OCDE).

La résidence fiscale résulte de l'application des critères précis prévus :

- soit par la législation interne des deux pays (de départ ou d'accueil) ;
- soit par les dispositions de la convention fiscale signée par les pays de départ et d'accueil.

### LES CONSEQUENCES DE LA RESIDENCE FISCALE OU DE LA NON-RESIDENCE FISCALE

Le résident fiscal d'un pays va donc déclarer dans son pays de résidence :

- les revenus touchés dans ce pays ;
- et ses revenus étrangers.

Il a dans ce pays de résidence, une responsabilité fiscale illimitée. Il sera donc imposé sur des revenus mondiaux.

Par contre, le non-résident fiscal d'un pays ne va y déclarer que les revenus provenant de ce pays. Il ne sera donc imposé uniquement que sur les revenus touchés dans ce pays. Il a dans ce pays une responsabilité fiscale limitée.

### ETENDUE DE L'OBLIGATION FISCALE

RESIDENT FISCAL	NON RESIDENT FISCAL
↓	
IMPOSITION SUR REVENU MONDIAL	IMPOSITION LIMITEE AU REVENU DU PAYS DE LA SOURCE
RESPONSABILITE FISCALE ILLIMITEE	RESPONSABILITE FISCALE LIMITEE

### LIEU DE SEJOUR HABITUEL

Ce critère est assez proche du foyer d'habitation permanent puisqu'il est souvent déterminé par comparaison de la durée des séjours effectués par la personne dans chacun des deux pays.

Il est ici précisé que doivent être pris en considération non seulement les séjours faits par l'intéressé dans son foyer d'habitation, mais aussi à tout autre endroit dans cet État.

Dans l'hypothèse où une personne physique ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, et si par exemple cette personne accumule les séjours dans des hôtels différents, il convient de prendre en considération tous les séjours faits dans un État sans en rechercher les raisons.

La comparaison ainsi faite doit l'être sur une période suffisamment longue pour permettre d'apprécier, d'une part, si la résidence dans chacun des deux États est habituelle, et d'autre part la périodicité des séjours.

Cette notion de "suffisamment longue" est reprise dans les commentaires OCDE et dépend donc de chaque cas qui est susceptible de se poser aux Juges.

### NATIONALITE

Si les précédents critères n'ont pu déterminer d'une façon certaine la résidence fiscale d'un contribuable, seuls des critères véritablement objectifs pourraient résoudre cette difficulté propre à une double résidence.

C'est pourquoi la convention OCDE fait appel au critère de la nationalité.

Dans cette extrême limite, en cas de double nationalité ou dans le cas où la personne n'a la nationalité d'aucun des deux pays, les deux pays se rapprocheront et mettront sur place une procédure amiable afin de déterminer lequel de ces deux États aura le privilège d'imposer.

La procédure amiable prévoit le rapprochement des deux Administrations Fiscales aux fins d'accord.

## **CAS PARTICULIERS DANS L'HYPOTHESE DE CONVENTIONS NE CORRESPONDANT PAS AU MODELE OCDE**

Certaines conventions qui ne reprennent pas le modèle OCDE, ne reprennent donc pas les différents critères susvisés notamment toutes les conventions signées avant la publication du texte du projet de modèle de convention fiscale du 30 juillet 1963 ou, en général, les conventions signées avant le premier modèle du 11 avril 1977.

Il convient donc, avant toute chose, de se référer exclusivement à la convention du pays dans lequel l'expatriation est prévue, le modèle OCDE ne s'imposant à aucun état.

En effet, il n'y a pas d'automatisme à acquérir quand il s'agit de fiscalité internationale, car aucune convention ne ressemble à une autre et chaque convention est unique, même si elle peut sembler similaire à une autre.

Les critères conventionnels d'ordre successif de résidence fiscale sont les suivants :

### ***Foyer d'habitation permanent***

La convention modèle OCDE fixe comme premier critère pour déterminer le pays dans lequel le contribuable sera imposé celui d'un foyer permanent.

Il ne s'agit donc pas du foyer familial de l'article 4B du Code Général des Impôts Français, mais d'un foyer permanent d'habitation.

Cette distinction est nécessaire pour permettre d'envisager l'hypothèse où le contribuable aurait deux foyers.

La notion de foyer d'habitation permanent recouvre toute forme d'habitation dont une personne a la disposition, et à quel titre que ce soit (propriétaire, locataire, occupant à titre gratuit), pour y séjourner de manière durable.

Cette notion de durée est prévue pour éviter que ne soit considéré comme un foyer d'habitation permanent un lieu de séjour dans des conditions telles que ce séjour apparaisse comme devant être limité à une courte durée (voyage d'agrément, voyage d'affaires, etc.).

L'habitation occupée pendant plus de deux ans serait sûrement considérée comme un foyer d'habitation permanent.

La jurisprudence a eu l'occasion de trancher cette question concernant un salarié qui avait été domicilié pendant 4 ans à l'étranger.

Il a été jugé qu'il avait son foyer d'habitation permanent à l'étranger.

### ***Centre des intérêts vitaux***

Ce deuxième critère est à utiliser uniquement si l'intéressé possède un foyer d'habitation permanent dans les deux États et si la convention reprend le modèle OCDE.

Le centre des intérêts vitaux reprend des notions comme les relations familiales et sociales, les occupations du contribuable, en d'autres mots le lieu avec lequel les liens personnels et économiques de la personne sont les plus étroits.

Ces différentes circonstances doivent être examinées dans leur ensemble.

À ce titre, le Conseil d'État considère que la détention de comptes bancaires dans l'un des deux pays peut déterminer le lieu du centre des intérêts vitaux.

Il est à noter ici que les liens économiques n'ont pas préséance sur les liens personnels et vice-versa.

C'est l'addition des liens personnels et économiques dans un même pays comparé à celle dans l'autre pays qui permettra de déterminer la résidence fiscale.

Au cas où la résidence fiscale n'est pas déterminée sur le critère du centre des intérêts vitaux on passe aux critères du lieu de séjour habituel et de nationalité.

## OBLIGATION DE DECLARATION DES COMPTES BANCAIRES OUVERTS HORS DE FRANCE

En considérant les critères alternatifs de domicile fiscal, selon le droit interne français ainsi que les critères successifs prévus par la convention fiscale entre la France et l'autre État concerné, s'il s'avère qu'une personne est résidente fiscale de la France, cette personne est tenue de déclarer ses comptes bancaires (ou assimilés) à l'étranger.

Une déclaration par compte - ouvert, utilisé, ou clos- est nécessaire pour chaque membre du foyer fiscal.

Déclaration pour chaque année de résidence fiscale en France.

Cette obligation déclarative est accomplie par le biais du formulaire n° 3916 intitulé « déclaration par un résident d'un compte ouvert hors de France ».

Cette déclaration n° 3916 doit être jointe et déposée en même temps que la déclaration de revenus n° 2042 de l'année n, au cours de l'année n + 1, souscrite auprès du centre des impôts dont dépend le domicile du déclarant.

Ne pas omettre de cocher la case UU sur le formulaire n° 2042, Pavé 8 « Autres imputations, reprises de réductions d'impôt, convention internationale, divers, vous ou l'un des membres de votre foyer fiscal ou une personne rattachée à votre foyer avez ouvert à l'étranger, au cours de l'année xxxx, des comptes bancaires ou assimilés... »

Le défaut de déclaration expose à deux types de sanctions :

- amende de **1 500** € par compte non déclaré dans un pays ayant conclu avec la France une convention fiscale d'assistance pour la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationales ;
- amende de **10 000** € par compte non déclaré dans un pays qui n'est pas lié avec la France par une convention fiscale d'assistance pour la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationales ;
- possibilité de taxation des sommes, titres ou valeurs transférés par le(s) compte(s) non déclaré(s).

Le juge fiscal applique avec une certaine sévérité les dispositions de l'article 1649 A du Code Général des Impôts qui régit cette situation. Ainsi, il a été jugé par la Cour Administrative d'Appel de Paris que dès lors que l'Administration établit la réalité du transfert de fonds en cause, elle est fondée à les réintégrer dans la base imposable au titre de la période concernée si « les intéressés n'établissent, ni même d'ailleurs n'allèguent, qu'elle constituerait des revenus déjà soumis à l'impôt ou qu'elle en serait exonérée ».

*Cour Administrative d'Appel de Paris 24 juin 2009, Mr et Madame X*

