

LA RESIDENCE FISCALE

14/10/2021

La résidence fiscale n'est pas un choix que peut faire le contribuable. Elle résulte de critères légaux ou conventionnels. Sa détermination revêt une importance capitale car elle permet d'établir le lieu d'imposition du contribuable, ses obligations fiscales ainsi que les règles d'imposition afférentes.

Définition

La résidence fiscale est une notion distincte de la nationalité d'une personne, de son lieu d'habitation ou d'emploi.

La détermination de la résidence fiscale étant fixée par le droit interne, celle-ci n'est pas forcément homogène d'un pays à l'autre. C'est pourquoi, pour éviter qu'une personne soit domiciliée dans deux pays différents, les conventions fiscales internationales permettent de trancher et fixer la résidence de la personne dans un Etat plutôt que dans un autre.

Au regard du droit interne français

L'article 4B du Code général des impôts énonce une liste de critères. Ces critères sont alternatifs : il suffit que le contribuable réponde à l'un de ces critères pour être considéré comme domicilié fiscalement en France.

Est ainsi résident fiscal français toute personne qui remplit l'un des critères suivants :

- **avoir en France son foyer ou à défaut, son lieu de séjour principal.**

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

Dès lors, le foyer d'habitation doit être considéré comme le lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de sa profession ou de circonstances exceptionnelles.

Dans un récent arrêt (CE, 27 juin 2018, n°408609) le Conseil d'Etat a notamment rappelé que « le foyer d'un contribuable célibataire s'entend du lieu où il habite normalement et a le centre de sa vie personnelle, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession ou de circonstances exceptionnelles. » Il précise en outre que le critère du foyer reste le critère d'appréciation principal en indiquant que « le lieu du séjour principal de ce contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où il ne dispose pas de foyer. ».

Le lieu de séjour principal doit quant à lui, être considéré comme le lieu où le contribuable y séjourne pendant plus de six mois au cours d'une année donnée. La condition de séjour principal est réputée remplie lorsque les contribuables sont personnellement et effectivement présents à titre principal en France, quels que puissent être, par ailleurs, le lieu et les conditions de séjour de leur famille.

- **exercer en France une activité professionnelle à titre principal (salariée ou non).**

En principe, l'activité principale s'entend de celle à laquelle le contribuable consacre le plus de temps effectif, même si elle ne dégage pas l'essentiel de ses revenus.

- **avoir en France le centre de ses intérêts économiques.**

Il s'agit du lieu où le contribuable a effectué ses principaux investissements, où il possède le siège de ses affaires, d'où il administre ses biens. Ce peut être également le lieu où le contribuable a le centre de ses activités professionnelles, ou d'où le lieu d'où il tire la majeure partie de ses revenus.

Le mythe des 183 jours

Le critère du lieu de séjour principal plus communément dit celui des « 183 jours » (6 mois) a été popularisé comme durée de séjour permettant d'établir ou non la résidence fiscale en France. Or comme évoqué, celui-ci ne revêt aucun caractère automatique car il suffit qu'un des critères (alternatifs) cités plus haut soit rempli - même si le nombre de jours passés sur le territoire français est inférieur à 183 - pour être considéré comme résident fiscal en France. A titre d'exemple, un contribuable ayant séjourné au cours d'une même année dans plusieurs pays pourrait être considéré comme domicilié fiscalement en France si la durée de son séjour en France est supérieure à celle des séjours effectués dans les autres pays, même si sa présence en France est inférieure à 183 jours.

Pour savoir si le contribuable est imposable en France au regard du critère du lieu de séjour, l'administration pourra notamment s'appuyer sur des éléments matériels comme les paiements effectués en France, factures d'énergie, liste des appels et des déplacements.

Quels sont les biens situés en France ?

- biens matériellement présents en France métropolitaine ou d'outre-mer ;
- biens incorporels français (créances sur un débiteur domicilié en France, titres d'une personne morale française, brevets d'invention concédés ou exploités en France...) ;
- actions et parts de sociétés ou personnes morales non cotées en bourse dont le siège est situé hors de France mais dont l'actif est principalement constitué d'immeubles présents sur le territoire français à proportion de la valeur des biens immobiliers ou des actions, parts ou droits représentatifs des biens immobiliers détenus par le donateur ;
- biens immobiliers détenus indirectement via une entité détenue majoritairement par le donateur et son groupe familial à proportion de la valeur des biens immobiliers ou des actions, parts ou droits représentatifs des biens immobiliers détenus par le donateur.

En présence de convention internationale

La France n'a signé que quelques conventions fiscales en matière de donation. Les pays concernés sont **l'Allemagne, l'Autriche, les Etats-Unis, la Guinée, l'Italie, la Nouvelle-Calédonie, le Portugal, Saint-Pierre-et-Miquelon, la Suède**. Les règles découlant d'une telle convention s'appliquent en matière de détermination du domicile, du partage du droit d'imposition, de barème d'imposition etc...

Primauté des conventions fiscales internationales

Si un contribuable répond à la fois aux critères de résidence fiscale en France et d'un autre Etat, il faudra se pencher sur la convention fiscale bilatérale liant les deux pays - si elle existe - pour déterminer in fine sa résidence fiscale. Ainsi, les conventions fiscales prévoient des critères permettant de déterminer la résidence fiscale. Contrairement aux critères du droit interne, ces critères ne sont pas alternatifs mais doivent être appréciés dans un ordre successif, c'est-à-dire qu'ils doivent être pris en considération dans l'ordre indiqué par la convention.

Ces critères ne sont pas uniformes et peuvent diverger selon les conventions fiscales. En général, les critères retenus par les conventions fiscales sont les suivants :

- le foyer d'habitation permanent
- le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire l'État dans lequel le contribuable a ses liens personnels et économiques les plus étroits,
- le lieu de séjour habituel,
- la nationalité.

Enfin, si au terme de la convention fiscale, le contribuable possède la nationalité des deux États, il peut être prévu que les autorités compétentes tranchent la question d'un commun accord.

En pratique, la notion de « résident d'un État contractant » défini par les conventions a diverses fonctions et revêt de l'importance dans trois cas :

- a) lorsqu'il s'agit de déterminer le champ d'application d'une convention quant aux personnes ;
- b) pour résoudre les cas où la double imposition résulte du fait qu'il y a double résidence ;
- c) pour résoudre les cas où la double imposition provient d'un conflit de l'imposition dans l'État de la résidence et dans l'État de la source ou du situs.