

## **NON-RESIDENTS :**

### **PRECISIONS SUR LA NOTION DE DOMICILE FISCAL**

#### **Dernières analyses jurisprudentielles**

**NEWSLETTER 14 259 du 3 FEVRIER 2015**



**ANALYSE PAR JACQUES DUHEM ET PASCAL JULIEN SAINT AMAND\***

**\*Notaire à Paris – Président du groupe Althémis**

Les notions de domicile et de résidence sont distinctes en matière juridique et en matière fiscale. Dans un contexte international, il est toujours fondamental de bien dissocier l'analyse civile de l'analyse fiscale de la situation.

Dans un environnement dans lequel l'accroissement de la fiscalité dans certains pays pousse certaines personnes à se délocaliser dans d'autres pays, le pays de départ, en particulier, cherchera bien souvent à contester la réalité du changement de résidence sur le plan fiscal, car de cette qualification dépend l'étendue de la contribution de l'intéressé.

Or la détermination du domicile fiscal est souvent moins aisée qu'il n'y paraît, en particulier lorsque le contribuable dispose de logements à sa disposition et de sources de revenus dans différents pays.

## I Retour sur la notion de domicile fiscal



**JD** L'article 4 B du CGI français, définit le domicile fiscal. Quels sont les critères retenus par ce texte ?



**PJSA** L'article 4 B du Code général des impôts français définit en effet la notion de domicile. Il précise qu'une personne est considérée comme ayant son domicile fiscal en France en fonction de trois critères **alternatifs** :

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



**JD** Comment est analysée la notion de foyer?



**PJSA** Le foyer s'entend du lieu où le contribuable habite normalement avec sa famille, c'est-à-dire du lieu de la résidence habituelle, à condition que cette résidence en France ait un caractère permanent. Il n'est pas tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de sa profession ou de circonstances exceptionnelles. Le contribuable peut également être considéré comme ayant son domicile en France lorsqu'il est effectivement présent à titre principal en France, quels que puissent être, par ailleurs, le lieu et les conditions de séjour de sa famille. Peu importe également que l'intéressé vive à l'hôtel ou dans un logement mis gratuitement à sa disposition



**JD** Comment est analysée la notion de *centre des intérêts économiques* ?



**PJSA** Le centre des intérêts économiques correspond au 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 il tire la majeure partie de ses revenus. En cas d'exercice de mandats sociaux dans des sociétés de différents pays, le centre des intérêts économiques est recherché en intégrant cette dimension également.



JD

**En cas de conflit entre deux législations, comment le problème se règle-t-il ?**



PJSA

**Cela dépend de l'existence ou non d'une convention fiscale.** En l'absence de convention, chacun des pays applique au contribuable ses règles d'imposition indépendamment des règles applicables dans l'autre pays. En présence d'une convention (la France disposant de l'un des réseaux conventionnels le plus dense au monde), la résidence fiscale du contribuable sera déterminée en application des critères de la convention et s'imposera à chacun des Etats. Puis sur la base de cette résidence fiscale la double imposition sera évitée par une répartition de l'imposition entre les Etats concernés.



JD

**Quels sont en général les critères de domiciliation retenus par les conventions ?**



PJSA

Il convient tout d'abord de préciser qu'à la différence du droit interne les critères ne sont pas alternatifs, mais successifs. En d'autres termes, si le 1<sup>er</sup> critère est rempli, la résidence est définie sans qu'il soit besoin d'analyser les critères successifs. Selon le modèle OCDE, le premier critère est celui du foyer d'habitation permanent, le second celui du centre d'intérêt personnel et économique (centre des intérêts vitaux) et le troisième, le lieu de séjour habituel (ce critère considéré par nombre de nos clients comme essentiel n'arrive ainsi qu'en troisième position). Le 4<sup>ème</sup> critère est celui de la nationalité, mais il est rare qu'il soit nécessaire d'aller jusque-là pour connaître la résidence du contribuable.

## II Analyse de la jurisprudence récente

Afin d'illustrer les difficultés pratiques d'application de ces notions on citera trois jurisprudences récentes.

- 1) **CE 31 mars 2104, n° 357019, 8ème et 3ème ss.**



Pour apprécier si un contribuable divorcé, propriétaire d'une maison située en France qu'il occupait régulièrement a son domicile fiscal en France, l'administration peut légalement prendre en compte :

- la circonstance que les enfants de l'intéressé, avec lesquels il ne contestait pas avoir des relations régulières bien qu'il n'en ait pas eu la garde, résidaient en France ;
- le fait que le contribuable retrouvait régulièrement dans cette maison, lors de ses séjours, son père, sa mère et deux de ses sœurs, qu'il disposait, à ce domicile, de plusieurs véhicules qu'il assurait et entretenait régulièrement et qu'il détenait plusieurs comptes bancaires ouverts dans des banques françaises, dont plusieurs étaient utilisés habituellement.

Une cour administrative d'appel, qui relève, d'une part, que le contribuable, divorcé, est propriétaire d'une maison située en France qu'il occupait régulièrement, eu égard à ses dépenses d'électricité et de téléphone, et dans laquelle travaillaient deux employés de maison, d'autre part, que ses deux enfants, confiés à la garde de leur mère, résidaient en France, de même que sa mère et l'une de ses sœurs, hébergée dans la maison, et que son père résidait dans cette maison lorsqu'il venait en France et y retrouvait la mère ainsi que les deux sœurs du contribuable et, enfin qu'il disposait, à ce domicile, de plusieurs véhicules, qu'il assurait et entretenait régulièrement, et détenait plusieurs comptes bancaires ouverts dans des banques françaises, dont trois utilisés habituellement par leur titulaire, n'a pas, eu égard à l'ensemble de ces éléments constitutifs de la vie personnelle de l'intéressé au titre de l'année N, inexactement qualifié les faits de l'espèce en jugeant que le contribuable avait en France son foyer au sens de l'article 4 B, 1-a du CGI.

**Une cour administrative d'appel n'a ni commis d'erreur de droit ni inexactement qualifié les faits en jugeant qu'à supposer même que le contribuable ait été considéré comme résident par les autorités suisses, il devait être regardé comme ayant eu en France son foyer d'habitation permanent au sens des stipulations de la convention fiscale franco-suisse.**

## 2) CAA Nantes 10 juillet 2014, n° 12 NT03156, 1ere ch.



COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL  
DE NANTES

Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition.

Par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie puis de déterminer, même d'office, si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale.

Selon la Cour, pour l'application des dispositions de l'article 4 B, 1-a du CGI, le foyer s'entend du 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 la profession ou de circonstances exceptionnelles.

**Il est jugé en l'espèce, que la contribuable, bien qu'elle ait disposé d'une résidence en Suisse et qu'elle ait acquitté des cotisations d'assurance maladie en Suisse, a son foyer en France et doit donc être considérée avoir son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B, 1-a du CGI au regard des éléments suivants :**

- elle était propriétaire d'un logement situé à Paris et une demeure située dans le Loiret ainsi qu'un domaine comportant un parcours de golf étaient mis à sa disposition par une société dans le capital de laquelle elle détenait des participations ;
- des consommations téléphoniques et d'eau et des dépenses courantes témoignent, par leur ampleur et leur caractère répétitif, de l'occupation effective de ce domaine par la contribuable ;
- de nombreux ordres de service et de bons de livraison signés par la contribuable concernent soit l'usage de la résidence parisienne de l'intéressée, soit l'utilisation du domaine situé dans le Loiret, soit l'utilisation et l'entretien de véhicules mis à sa disposition par la société ;
- elle a indiqué à différents organismes tiers, tels des organismes de retraite ou des administrateurs de biens, être domiciliée en France.

Les juges estiment que la contribuable était donc passible, de l'impôt sur le revenu en France sur le fondement de l'article 4 B du CGI, sauf stipulation contraire de la convention fiscale franco-suisse.

Aux termes de cette convention, lorsqu'une personne est résidente de France et de Suisse, elle est imposable dans celui de ces deux Etats où elle a le centre de ses intérêts vitaux, ou bien, si ce centre ne peut être déterminé avec certitude, dans celui où elle séjourne habituellement ou, à défaut, dans celui dont elle possède la nationalité. La notion de foyer d'habitation permanent retenue par la convention doit être définie en fonction principalement d'éléments d'appréciation relatifs à la personne du contribuable et non à son patrimoine.

Il est relevé qu'au cours des années en litige, la contribuable a été inscrite au rôle des contribuables et assujettie aux impôts cantonal et communal en Suisse. Elle a ainsi été regardée comme résidente par les autorités helvétiques. La contribuable, qui avait aussi son domicile fiscal en France en vertu de l'article 4 B du CGI, était également résidente en France au sens de l'article 4, 1 de la convention franco-suisse. Résidente des deux Etats au sens des dispositions précitées, son domicile doit donc être déterminé conformément à l'article 4, 2 de la convention précitée.

Le domicile de la contribuable ne peut être attribué à l'un ou l'autre des Etats sur le critère du foyer, c'est-à-dire le centre de ses intérêts vitaux, prévu par l'article 4, 2-a de la convention franco-suisse, dès lors que :

- la contribuable n'avait de liens familiaux dans aucun des deux Etats ;
- elle était titulaire d'un permis d'établissement de type B en Suisse, où elle disposait d'une habitation et y acquittait des cotisations d'assurance maladie ;
- elle utilisait effectivement deux résidences en France, l'une à Paris et l'autre en province ;
- elle disposait de plusieurs comptes bancaires en France, était associée dans une société de droit français dont elle présidait le conseil d'administration, avait confié la gestion de plusieurs biens immobiliers situés en France à des administrateurs de biens français et percevait des revenus d'organismes de retraite et d'un fonds commun de placement français.

**La conclusion :** La contribuable est résidente en France sur le critère du lieu de séjour habituel prévu par l'article 4, 2-b de la convention franco-suisse au regard des éléments suivants :

- de nombreuses dépenses d'ordre personnel, des dépenses courantes de nourriture et d'agrément, d'importantes dépenses d'entretien ont été exposées en France par la contribuable ;
- d'après ses relevés bancaires, elle a résidé en France 265 jours en 2002 et 303 jours en 2003, alors qu'aucun élément ne permet d'établir la durée de son séjour en Suisse ;
- les seuls éléments tenant à l'assujettissement de l'intéressée aux impôts suisses et aux dépenses d'assurance maladie exposées en Suisse ne suffisent pas à remettre en cause le caractère habituel du séjour de la contribuable en France.

### 3) CAA Douai 15 avril 2014, n° 13 DA 00654, 2eme ch.



L'administration ne critique pas efficacement l'appréciation portée par les premiers juges sur l'absence de foyer ou de séjour principal en France des époux en invoquant :

- des informations provenant de l'administration belge qui attesteraient du statut de non-résident en Belgique ;
- des consommations téléphoniques et de fluides dans une habitation en Belgique qui ne seraient pas suffisantes ;
- le dépôt en France de déclarations de revenu dès lors que ces déclarations ont été transmises à la demande du service des impôts qui en a été destinataire et auquel était rattaché un immeuble productif de revenus fonciers.

Des époux exerçant en Belgique une activité salariée, y disposant de comptes bancaires et d'une résidence ne sont pas des résidents français au sens de l'article 4 B du CGI malgré les éléments suivants :

- les époux ont acheté en France un immeuble à un membre de leur famille et y ont acquis une résidence secondaire par voie de succession ;
- ils sont propriétaires d'un véhicule immatriculé en France ;
- ils ont obtenu des prêts auprès d'établissements français et sont titulaires de plusieurs comptes bancaires sur lesquels ils déposent par commodité les chèques remis par les clients français des stations-service implantées en Belgique dont ils ont la gérance.

**L'administration n'établit pas que l'activité qualifiée de « vente de carburants ou d'intermédiaire de vente de carburants » correspondrait à une activité commerciale exercée en France, distincte de l'activité de gérant de stations-service en Belgique, ni de l'existence en France d'un établissement stable, par la seule référence à la domiciliation fiscale du couple, dont il n'est pas établi qu'elle aurait été en France durant les années en litige.**

## NOTRE PROCHAINE FORMATION

### LA GESTION DE PATRIMOINE DANS UN CONTEXTE INTERNATIONAL

ANIMÉE PAR PASCAL JULIEN SAINT AMAND  
ET BERTRAND SAVOURE  
Notaires Membres du groupe ALTHEMIS

**PARIS LE 19 MARS 2015**

**PROGRAMME DETAILLE DE LA FORMATION ET  
INSCRIPTIONS**

**[MERCİ DE CLIQUER ICI](#)**

