



La référence du droit en ligne



La territorialité de l'impôt sur le revenu
(cours)

Table des matières

Table des matières	2
Introduction.....	3
I – Territorialité et règles internes : le domicile fiscal	4
Les critères de détermination du domicile fiscal en France.....	4
1 - Un critère d'ordre personnel : le foyer et le lieu de séjour principal.....	4
2 – Un critère d'ordre professionnel : l'exercice en France d'une activité professionnelle à titre non accessoire	4
3 - Un critère d'ordre économique.....	4
L'étendue des obligations fiscales selon la localisation du domicile fiscal	5
II – Territorialité et règles conventionnelles	6
La notion conventionnelle de résident	6
Les modalités d'imposition des contribuables fiscalement domiciliés en France	7
1 – La méthode de l'imputation	7
2 - La méthode de l'exonération ou du taux effectif.....	7

Introduction

Des problèmes de détermination de l'Etat dans lequel un contribuable doit être imposé à l'impôt sur le revenu (IR) peuvent se poser. Pour les résoudre, il est, alors, possible d'avoir recours à des dispositions de droit interne et à des règles de nature internationale. En cas de problème, il faut appliquer en priorité le droit interne, et ce n'est que s'il existe un conflit d'imposition entre droit interne et droit conventionnel qu'il faudra faire primer les règles conventionnelles.

Dès lors, il importe d'analyser, en premier lieu, les règles internes relatives à la territorialité de l'IR (I). Ces dernières sont construites autour de la notion de domicile fiscal. En effet, l'étendue des obligations fiscales des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu français dépend exclusivement du lieu de leur domicile fiscal. Ce dernier est déterminé à partir de trois critères, que sont le foyer et le lieu de séjour principal, l'exercice en France d'une activité professionnelle à titre non accessoire et l'existence du centre des intérêts économiques sur le territoire français. Ces critères sont alternatifs, ce qui signifie qu'il suffit qu'un seul soit rempli pour que le contribuable soit considéré comme ayant son domicile fiscal en France.

En ce qui concerne les règles conventionnelles (II), dont la finalité est d'éviter les doubles impositions et de favoriser l'assistance administrative internationale, il faut rappeler que l'analyse de la situation fiscale d'un contribuable doit toujours commencer par l'application des règles internes, et ce n'est que s'il existe un conflit d'imposition entre droit interne et droit conventionnel qu'il faudra avoir recours aux règles conventionnelles qui, en vertu de l'article 55 de la Constitution, ont une autorité supérieure à celle de lois. Si le droit interne est construit autour de la notion de domicile fiscal, les conventions internationales sont, elles, articulées autour de la notion de résident qui permet de déterminer l'Etat dans lequel le contribuable sera imposé. Après avoir précisé la notion conventionnelle de résident, il conviendra, alors, d'évoquer les modalités d'imposition d'un contribuable fiscalement domicilié en France mais disposant de revenus de source étrangère : en effet, dans la mesure où, dans cette hypothèse, ses revenus de source étrangère peuvent être imposés tant en France que dans l'autre Etat, les conventions fiscales retiennent deux méthodes pour éviter les doubles impositions : celle de l'imputation et celle du taux effectif.

I – Territorialité et règles internes : le domicile fiscal

L'étendue des obligations fiscales des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu français dépend exclusivement du lieu de leur domicile fiscal. Il importe, alors, de comprendre les critères de domiciliation en France, puis d'analyser l'étendue de l'obligation fiscale selon que la personne a ou non son domicile fiscal en France.

Les critères de détermination du domicile fiscal en France

Trois critères alternatifs permettent de déterminer le domicile fiscal (art. 4 B du CGI), ce qui signifie qu'il suffit qu'un seul soit rempli pour que le contribuable soit considéré comme ayant son domicile fiscal en France.

1 - Un critère d'ordre personnel : le foyer et le lieu de séjour principal

⌘ La notion de foyer fait référence au lieu où le contribuable ou sa famille habite normalement, qu'il s'agisse d'un lieu de résidence habituelle avec un caractère permanent, ou du lieu de ses attaches personnelles et affectives. Cette résidence reste le foyer du contribuable même si celui-ci est amené, en raison de nécessités professionnelles ou de circonstances exceptionnelles, à séjourner ailleurs temporairement ou pendant la plus grande partie de l'année, dès lors que sa famille continue d'y habiter et que tous ses membres s'y retrouvent.

⌘ Le contribuable sera aussi considéré comme ayant son domicile fiscal en France s'il y séjourne plus de 183 jours par an ; il s'agit là de l'application de la notion de lieu de séjour principal : le contribuable doit être personnellement et effectivement présent à titre principal en France, étant entendu qu'ici le lieu et les conditions de séjour du conjoint et des enfants sont sans importance. Ce sous-critère ne s'applique qu'à défaut de pouvoir établir le foyer.

2 – Un critère d'ordre professionnel : l'exercice en France d'une activité professionnelle à titre non accessoire

Le contribuable doit exercer en France une activité professionnelle que celle-ci soit salariée, ou de nature indépendante ; dans cette dernière hypothèse, le contribuable sera domicilié fiscalement en France s'il y dispose d'un point d'attache fixe ou d'un établissement stable, et si la majeure partie de ses profits se rattachent à ce lieu d'exploitation. Il faut, par ailleurs, que cette activité soit exercée à titre principal, ce qui signifie que l'activité en cause doit être celle à laquelle le contribuable consacre le plus de temps, ou, si cette condition ne peut être appréciée, celle qui procure au contribuable la plus grande partie de ses revenus mondiaux.

3 - Un critère d'ordre économique

Ici, le contribuable doit avoir en France le centre de ses intérêts économiques, c'est-à-dire le lieu de ses principaux investissements, le siège de ses affaires, le lieu où il administre ses biens, le lieu du centre de ses activités professionnelles ou le lieu d'où il tire la majeure partie de ses revenus.

L'étendue des obligations fiscales selon la localisation du domicile fiscal

Deux situations peuvent se présenter (art. 4 A du CGI).

1 - Si le contribuable a son domicile fiscal en France, celui-ci est soumis à une obligation fiscale illimitée, ce qui signifie qu'il est imposable sur ses revenus de source française et de source étrangère.

2 - Si le contribuable n'a pas son domicile fiscal en France, l'intéressé n'est soumis qu'à une obligation fiscale limitée. Autrement dit, il n'est imposable que sur ses revenus de source française. Partant, la réglementation varie selon que le contribuable dispose ou non d'habitation en France. Devra être, ensuite, analysé le cas particulier des couples mixtes.

⌘ Dans la première hypothèse, le contribuable ne dispose pas d'habitation en France (art. 4-A-2° du CGI) : il faut, d'abord, calculer le revenu net global imposable à partir des revenus de source française, puis déterminer l'impôt français en appliquant le barème progressif et le quotient familial. Mais, ce qui doit retenir l'attention est que le taux d'imposition ne peut être inférieur à 20 %. En conséquence, si le taux réel d'imposition est inférieur à ce seuil, c'est le taux de 20 % qui s'appliquera. Il n'est fait exception à cette règle que lorsque l'impôt fictif calculé selon le système français à partir de l'ensemble des revenus du contribuable, donc y compris les revenus de source étrangère, débouche sur un taux d'imposition inférieur à 20 %.

⌘ Deuxième hypothèse (art. 164 C du CGI) : le contribuable dispose d'habitation en France, que ce soit à titre de propriétaire ou de locataire. Dans ce cas, celui-ci fera l'objet d'une taxation forfaitaire minimum basée sur 3 fois la valeur locative de ses habitations, valeur à laquelle on appliquera le barème progressif et le quotient familial. En revanche, si les revenus de source française sont supérieurs à ce montant, ce sont ces derniers qui seront taxés. Cette taxation forfaitaire ne sera pas aussi appliquée dans diverses autres hypothèses, dont celle d'un contribuable de nationalité française ou de nationaux de pays ayant conclu avec la France un accord de réciprocité dès lors que ceux-ci justifient être soumis dans le pays ou ils ont leur domicile fiscal à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus et si cet impôt est au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient eu à supporter en France sur la même base d'imposition.

⌘ Dans le cas de couples mixtes, c'est-à-dire de couples soumis à une imposition commune, mais dont l'un des membres n'a pas son domicile fiscal en France, seront imposés en France l'ensemble des revenus de l'époux domicilié en France et les seuls revenus de source française de l'époux non domicilié en France. En fait, le conjoint non résident est pris en compte pour le calcul du nombre de parts, mais son revenu étranger ne l'est pas pour le calcul du taux effectif.

II – Territorialité et règles conventionnelles

Avant de commencer, il convient de faire deux précisions. Il faut d'abord relever la finalité des conventions internationales conclues par la France avec d'autres Etats : il s'agit, tout à la fois, d'éviter les doubles impositions et de favoriser l'assistance administrative internationale. Ensuite, il importe de relever que l'analyse de la situation fiscale du contribuable doit toujours commencer par l'application des règles internes. Ce n'est que s'il existe un conflit d'imposition entre droit interne et droit conventionnel qu'il faudra avoir recours aux règles conventionnelles qui, en vertu de l'article 55 de la Constitution, ont une autorité supérieure à celle de lois. Ces précisions étant faites, il y a lieu d'analyser la notion conventionnelle de résident qui permet de déterminer l'Etat dans lequel le contribuable sera imposé, et les deux techniques conventionnelles permettant d'éviter les doubles impositions des contribuables domiciliés en France mais disposant de revenus de source étrangère.

La notion conventionnelle de résident

Concrètement, lorsqu'un contribuable est considéré comme fiscalement domicilié dans deux Etats contractants, la convention fiscale liant ces derniers permet de déterminer l'Etat dans lequel l'intéressé est résident et doit donc être imposé. La résidence d'un contribuable est déterminée par application de critères successifs : ainsi, si un critère ne permet pas de résoudre le conflit, le critère suivant doit être utilisé.

✕ Le premier concerne le foyer permanent d'habitation du contribuable : cela signifie que l'intéressé doit disposer dans l'Etat en cause d'un logement, et ce de manière permanente et durable. Toute forme d'habitation peut être prise en compte, mais celle-ci doit être à la disposition de contribuable de manière continue et pas seulement occasionnellement.

✕ Le deuxième critère fait référence au centre des intérêts vitaux : le contribuable sera, ainsi, considéré comme résident dans l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits, qu'il s'agisse des relations familiales et sociales, des activités politiques ou culturelles ou du siège de ses affaires. Précisons qu'il n'existe pas de hiérarchie entre les liens économiques et les liens personnels.

✕ Vient ensuite le critère relatif au lieu de séjour habituel, étant précisé que sont concernés les séjours du contribuable dans son foyer d'habitation, mais aussi à tout autre endroit dans l'Etat.

✕ Si ces trois critères n'ont pas permis de résoudre le conflit d'imposition, la préférence sera donnée à l'Etat dont l'intéressé a la nationalité. Et, s'il possède la nationalité des deux Etats, il y aura lieu à une procédure amiable.

Les modalités d'imposition des contribuables fiscalement domiciliés en France

Il faut d'abord rappeler que les contribuables fiscalement domiciliés en France sont imposables à raison de leurs revenus de source française et de source étrangère. Mais, ces derniers revenus, ceux de source étrangère, peuvent être imposables dans l'autre Etat. Pour éviter les doubles impositions, les conventions fiscales ont, alors, recours à deux techniques.

1 – La méthode de l'imputation

Ici, les revenus de source étrangère sont imposables en France et dans l'Etat de la source. Le mécanisme consiste donc à prévoir que l'impôt payé à l'étranger viendra en déduction de l'impôt sur le revenu payé en France, sous la forme d'un crédit d'impôt qui, cette fois-ci, n'est pas restituable. La formule de calcul du crédit d'impôt est la suivante : $\text{impôt théorique mondial} \times \text{revenus nets étrangers ouvrant droit à crédit d'impôt} / \text{somme revenus nets catégoriels mondiaux}$.

2 - La méthode de l'exonération ou du taux effectif

Cette méthode est, notamment, utilisée quand les revenus de source étrangère sont exonérés d'impôt en France. Il s'agit ici de maintenir la progressivité de l'impôt en calculant l'impôt afférent aux seuls revenus imposables en France au taux qui aurait été appliqué si tous les revenus avaient été imposables dans l'hexagone. Pour calculer l'impôt français, il faut d'abord calculer l'impôt théorique afférent au RNI mondial, puis multiplier ce dernier par le rapport RNI de source française / RNI mondial.