

ARTICLE

COVID-19 : QUAND LE CONFINEMENT EN FRANCE PEUT RÉVÉLER DES SITUATIONS DE DOMICILIATION FICTIVE À L'ÉTRANGER !

Private Equity Private Clients Droit fiscal | 23/04/20 | Xavier Rohmer

SCIENCES DE LA VIE & SANTÉ

Dans un communiqué de la Direction des Impôts des Non-Résidents (« DINR »), l'administration fiscale répond à la principale question intéressant les personnes physiques non-résidentes actuellement en confinement en France et empêchées de rentrer chez elles, sur le point de savoir si « une prolongation de la durée du confinement lié à la crise sanitaire (est) susceptible d'avoir un impact sur l'appréciation des critères de résidence fiscale pour les personnes domiciliées hors de France qui sont empêchées de rentrer chez elles ».

Si le communiqué se veut rassurant, la rapidité de cette publication par l'administration fiscale concernant la question de la résidence fiscale des non-résidents mais aussi sa teneur, rappellent qu'une fois la crise sanitaire passée, lorsqu'il ne sera plus question d'urgence mais de restaurer les finances publiques, les sujets qui faisaient l'objet d'une attention toute particulière des services de l'administration fiscale avant la crise, en particulier les dossiers de domiciliation « fictive » à l'étranger dans le cadre plus large de la lutte contre la fraude fiscale, seront plus que jamais étudiés par l'administration fiscale.

Ce communiqué de la DINR est donc l'occasion pour les contribuables ayant des intérêts en France et à l'étranger, de rappeler qu'il est impératif d'effectuer un état des lieux annuel de leur situation patrimoniale, professionnelle, mais aussi personnelle avant de déposer leurs déclarations fiscales IR et/ou IFI en France au titre de leurs revenus de source française ou de leurs biens français, *a fortiori* au titre de l'année 2020.

A défaut, la sanction peut être en pratique rapidement très lourde : non seulement les rehaussements d'IR et d'IFI (voire d'ISF selon la prescription) assortis de pénalités, mais aussi une procédure pénale ouverte pour fraude fiscale.

Aperçu d'ensemble des points (a priori) sécurisés par le communiqué de la DINR et des (nombreux) points d'attention à anticiper par les non-résidents qui seraient en confinement en France :

1- Rappel des conséquences d'une résidence fiscale en France

En droit interne, les règles de détermination du domicile fiscal sont énoncées par l'article 4 B du CGI. Sont considérées comme fiscalement domiciliées en France :

- les personnes qui ont en France **leur foyer ou le lieu de leur séjour principal** (article 4 B, 1-a du CGI) ;
- celles qui exercent en France **une activité professionnelle non accessoire, salariée ou non** (article 4 B, 1-b du CGI). Le critère de l'activité professionnelle exercée en France à titre principal a été étendu par l'article 13 de la Loi de finances pour 2020 aux dirigeants des grandes entreprises : les dirigeants des entreprises dont le siège est situé en France et qui y réalisent un chiffre d'affaires annuel supérieur à 250 millions d'euros sont considérés comme exerçant en France leur activité professionnelle à titre principal, à moins qu'ils ne rapportent la preuve contraire^[1] ;
- celles qui ont en France le **centre de leurs intérêts économiques** (article 4 B, 1-c du CGI) ;
- les agents de l'Etat exerçant leur fonction dans un pays où ils ne sont pas soumis à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus (article 4 B, 2 du CGI).

Ces critères étant alternatifs et non pas cumulatifs, il suffit qu'un seul soit rempli pour que la domiciliation en France soit établie, indépendamment de la domiciliation fiscale en droit étranger. En cas de « conflit de résidences fiscales » (la personne étant considérée comme étant à la fois résidente fiscale en France et à l'étranger par les autorités fiscales des pays impliqués), la question sera tranchée par l'application de la convention fiscale applicable.

La caractérisation de la résidence fiscale en France entraîne des conséquences fiscales potentiellement très lourdes, puisqu'elle détermine l'étendue des obligations fiscales : un contribuable domicilié en France y est soumis à l'impôt sur son revenu mondial (y compris par conséquent, sur les revenus dont la source est située hors de cet Etat), alors qu'un contribuable non domicilié n'est soumis en France à l'impôt que sur ses revenus de source française (article 4 A du CGI).

De même, concernant l'impôt sur la fortune immobilière (IFI), lorsque la valeur de leur patrimoine immobilier net imposable est supérieure à 1,3 m€, les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France sont soumises à l'IFI à raison de leurs biens immeubles et droits immobiliers détenus directement et indirectement en France mais aussi hors de France alors que les non-résidents ne sont soumis à l'IFI qu'à raison de leurs biens et droits immobiliers situés en France (article 964 du CGI).



A ceci s'ajoutent d'autres conséquences telles que l'imposition subséquente d'une donation ou d'une succession (mondiale) en France d'un défunt qui pensait être pourtant domicilié hors de France ou encore les conséquences fiscales et pénales dues à l'absence de révélation de trusts étrangers ou de comptes détenus à l'étranger, ces éléments constituant par ailleurs des circonstances aggravantes de fraude fiscale depuis en particulier la fin du verrou de Bercy.

2- Sécurisation par l'administration fiscale de la situation fiscale des non-résidents dont le lieu de situation du « foyer » ne donne pas lieu à débat

2.1. Critère du lieu de séjour principal

En raison de la situation actuelle du confinement lié à l'épidémie de Covid-19 et de l'impossibilité pour les non-résidents de rentrer chez eux suite à l'arrêt du trafic aérien et aux mesures de limitation des déplacements, la DINR n'aborde dans son bref communiqué que le critère du lieu de séjour principal prévu par l'article 4 B, 1-a du CGI – le critère des « six mois » ou des « 183 jours » et partant, son articulation avec le critère principal du « foyer ».

A cet égard, une personne est considérée comme ayant en France le lieu de son séjour principal lorsqu'elle est personnellement et effectivement présente 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 les intéressés vivent à l'hôtel ou dans un logement mis gratuitement à leur disposition[2].

2.2. Absence de portée absolue du critère des « six mois »

L'administration fiscale considère qu'en principe, le caractère principal de séjour est établi, lorsque la personne a séjourné en France plus de six mois au cours d'une année donnée[3]. Le Conseil d'Etat a ainsi jugé qu'un contribuable qui, au cours d'une année, avait séjourné pendant 302 jours dans une chambre d'hôtel, était imposable en France au cours de cette année[4].

Ce critère de six mois n'a pas une portée absolue. En effet, le Conseil d'Etat ne retient pas ce critère lorsque les circonstances de fait donnaient à penser que le contribuable avait bien en France le lieu de son séjour principal et notamment dans le cas où, au cours des années considérées, l'intéressé avait résidé en France pendant une durée nettement supérieure à celle des séjours effectués dans différents pays étrangers[5]. Ainsi, en cas de divers séjours par le contribuable dans des Etats différents au titre d'une même année, le séjour principal en France est caractérisé lorsque le contribuable a résidé en France plus longtemps que dans aucun autre Etat au cours de la même année[6]. Il n'est donc pas exigé à cet égard qu'il ait résidé en France plus de six mois.

2.3. Caractère subsidiaire du lieu de séjour principal

Après avoir rappelé les critères de domiciliation fiscale de droit interne rappelés précédemment, la DINR rappelle la portée de l'arrêt de section Larcher n°126513 du 3 novembre 1995, dans lequel le Conseil d'Etat a jugé que le foyer devait s'entendre 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 » et que le lieu de séjour principal ne peut déterminer le domicile fiscal du contribuable que dans l'hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer.

Ce faisant, la DINR rappelle ainsi que le critère du lieu de séjour principal est un critère subsidiaire par rapport au critère du foyer familial pour déterminer le domicile fiscal du contribuable[7]. Ainsi, en principe, le lieu de séjour principal du contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer. En l'espèce, comme l'intéressé avait incontestablement son foyer en Nouvelle-Calédonie, la circonstance que le contribuable ait effectué exceptionnellement de longs séjours en France (170 à 175 jours en 1977 puis 275 jours en 1978) n'avait pas d'impact sur la détermination de son domicile fiscal hors de France.

En résumé, lorsque le lieu du « foyer » peut être déterminé, le lieu de séjour principal n'a pas d'importance ; il n'en retrouve une que s'il est impossible de déterminer l'existence d'un foyer. C'est donc après avoir rappelé le principe de subsidiarité du critère du lieu de séjour principal que la DINR indique qu'« *ainsi, un séjour temporaire au titre du confinement en France, ou de restrictions de circulation (« travel ban ») décidées par le pays de résidence, n'est pas de nature à caractériser une domiciliation fiscale en France au titre de l'article 4 B (du CGI) ».*

La DINR ajoute qu'« *au regard des conventions internationales, il apparaît également que le fait qu'une personne soit retenue provisoirement en France en raison d'un cas de force majeure ne soit pas de nature, pour ce seul motif, à la considérer comme y ayant établi son foyer permanent ou y ayant le centre de ses intérêts vitaux ».*

Cependant, la portée de cette tolérance ne doit pas être surestimée. Ce communiqué ne sécurise véritablement que les non-résidents bloqués par hasard en France du fait du confinement et des restrictions de circulation (« trafic ban »), mais dont l'existence d'un foyer unique à l'étranger n'est pas contestable.

3- Subsistance de risques de remise en cause de la résidence fiscale hors de France dans les mois à venir

Ce communiqué laisse toutefois intacts les risques potentiellement - accrus et - encourus du fait du confinement par les personnes physiques non-résidentes dans de nombreuses situations. La liste des risques étant aussi importante que le nombre de situations particulières, il n'est pas possible de faire ici une analyse exhaustive de toutes les situations





possibles.

Quelques exemples de situations appelant cependant une attention particulière du point de vue fiscal :

De manière générale, une augmentation des risques de remise en cause de la qualité de non-résident pourrait survenir du fait du confinement lorsque les non-résidents confinés en France ont des liens privilégiés avec la France (attaches familiales prépondérantes, lieu de scolarité de leurs enfants à charge, participations ou biens immobiliers détenus en France, etc.), leur situation pouvant être considérée comme déjà « limite » par l'administration fiscale avant la crise sanitaire par l'administration fiscale.

- **Cas de célibataires non-résidents sans charges de famille, confinés en France** : il est en pratique souvent difficile pour l'administration fiscale d'appréhender le lieu du foyer des contribuables célibataires sans enfants mineurs à charge. En ce qui les concerne, le Conseil d'Etat a posé en principe dans l'arrêt Blanc du 17 mars 2010 (n° 299770) que le foyer s'entend du lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de sa vie personnelle (et non pas le « *centre de ses intérêts familiaux* » mentionné dans la décision Larcher et visé dans le communiqué de la DINR), sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession ou de circonstances exceptionnelles. Le lieu de séjour principal des contribuables célibataires ne peut donc déterminer leur domicile fiscal que dans l'hypothèse où ils ne disposent pas de foyer en France. Le centre de la vie personnelle est cependant assez imprécis et ne paraît pas se confondre systématiquement avec le critère du séjour et du travail[8].

Dès lors, la vigilance reste de rigueur dans le cas des non-résidents célibataires confinés en France, l'arrêt Blanc n'étant pas repris par le communiqué de la DINR à la différence de l'arrêt Larcher de 1995, de sorte que la durée du séjour en France en 2020 conservera tout son intérêt pour l'administration fiscale, le cas échéant, afin de déterminer leur domicile fiscal en France en cas de séjour trop prolongé, *a fortiori* si leur situation de résidence à l'étranger suscitait déjà des doutes de la part de l'administration fiscale avant la crise.

- **Cas des contribuables non-résidents divorcés dont les enfants mineurs résident habituellement en France** : dans certains cas, une durée importante du confinement a été anticipée par le parent non-résident qui a pu décider de rester en France (dans sa famille, dans un bien pris en location ou encore dans sa résidence secondaire) afin de rester à proximité du lieu de résidence habituel des enfants et les voir pendant le confinement.

Si l'administration fiscale admettait d'exclure les jours de confinement en France aux fins de l'appréciation du critère du lieu de séjour principal dans ce cas, le risque fiscal ne pourrait être toutefois exclu dans certains cas si le parent en question a continué de télé-travailler à partir de son lieu de confinement en France. Ainsi, même s'il n'est pas mandataire social, si un non-résident est amené lors de son confinement en France à effectuer des démarches en France nécessaires à la pérennité de sociétés françaises dont il détient des participations (négociations avec les fournisseurs, démarches auprès des banques et des salariés, etc.), cela pourrait étayer un faisceau d'indices pour caractériser une activité professionnelle exercée en France sur le terrain de la gestion de fait et partant, une domiciliation fiscale en France.

La portée de ce communiqué ne doit toutefois pas être surestimée. Il ne faut pas oublier que les critères de droit interne sont alternatifs et que dès lors, l'administration peut attirer la résidence fiscale en France sur la base des critères professionnels et économiques prévus par les b) et c) de l'article 4 B susvisé même s'il s'avère que le foyer est hors de France (et que partant, le critère du lieu de séjour est inopérant).

- **Cas d'héritiers ou de bénéficiaires de donations ayant récemment transféré leur domicile fiscal hors de France et présents en France du fait du confinement lors du décès de leur parent ou de la réalisation d'une donation par virements bancaires.** Du fait des règles de territorialité applicables aux droits de mutation à titre gratuit, ce genre de situations, tout à fait banal apparemment, est susceptible de donner lieu en pratique à des discussions avec l'administration fiscale et à une imposition en France de la succession ou de la donation notamment dans le cas où la situation de résidence fiscale hors de France de l'héritier ou du donataire, ne serait pas suffisamment stabilisée.

*

En conclusion, plus que jamais les non-résidents ayant des intérêts en France et qui y seront restés confinés devront procéder à une évaluation de leur situation de résidence fiscale après la crise sanitaire au titre de l'année 2020. C'est *a fortiori* le cas pour les dirigeants des entreprises dont le siège est situé en France et qui y réalisent un chiffre d'affaires annuel supérieur à 250 m€, présumés comme exerçant leur activité professionnelle en France depuis la loi de finances pour 2020.

[1] Aux fins de l'application de cet article, les dirigeants concernés s'entendent du président du conseil d'administration lorsqu'il assume la direction générale de la société, du directeur général, des directeurs généraux délégués, du président et des membres du directoire, des gérants et des autres dirigeants ayant des fonctions analogues.

[2] BOI-IR-CHAMP-10 §120

[3] BOI-IR-CHAMP-10 §130

[4] Conseil d'Etat 5 juillet 1961 n°37182, Dupont

[5] BOI-IR-CHAMP-10 n° 150, 12 septembre 2012 ; Conseil d'Etat 19 novembre 1969 n° 75295 et Conseil d'Etat 16 juillet 1976 n° 94488, 8e et 9e s.-s.).

[6] Conseil d'Etat 19 novembre 1969 n°75925

[7] Conseil d'Etat sect. 3 novembre 1995 n°126513, Larcher ; Conseil d'Etat 15 avril 2015 n°361828

[8] En ce sens, il a été jugé qu'était domicilié en France un célibataire sans charge de famille, propriétaire d'une maison en France qu'il occupait lors de ses périodes de repos, bien qu'il séjournât en France moins de 183 jours par an en raison de ses activités professionnelles. Conseil d'Etat 17 décembre 2010, n°306174, 10e et 9e s.-s., Leostic

