

TERRITORIALITÉ RÉSIDENCE ÉTABLISSEMENT STABLE

Chronique d'actualité



Franck LE MENTEC
Avocat associé, Cohen & Gresser LLP

Domicile et résidence

> **Personnes physiques - Domicile fiscal - Critère du centre des intérêts économiques - Appréciation au regard des éléments de fait de l'année d'imposition** - Sur renvoi du Conseil d'État, la CAA de Versailles se prononce à nouveau sur la localisation du centre des intérêts économiques de deux contribuables, se revendiquant résidents belges, ayant reçus au titre d'une année uniquement des dividendes d'une société française. La CAA juge que l'appréciation du centre des intérêts économiques d'un contribuable doit s'opérer au regard des éléments de fait de l'année d'imposition. En l'espèce, les contribuables ne justifiant pas, au titre de l'année d'imposition en cause, de l'existence de revenus ou d'un patrimoine productif de revenus de source étrangère supérieurs à ceux dont ils disposent en France, constitués des dividendes perçus, ils doivent être regardés comme ayant en France le centre de leurs intérêts économiques au sens du c du 1 de l'article 4 B du CGI (V. § 1).

> **Transfert hors de France - Exit tax (CGI, art. 167 bis) - Dépôt tardif d'une déclaration** - Les contribuables soumis à l'exit tax doivent déposer une déclaration relative à cette imposition en même temps que leur déclaration annuelle de revenus, l'année suivant le transfert de

leur domicile fiscal hors de France. Une réponse ministérielle précise que le retard ou le défaut de déclaration n'entraîne pas la remise en cause du sursis de paiement dont a pu bénéficier le contribuable, sous réserve que le dépôt (tardif) de la déclaration soit spontané ou que le contribuable régularise sa situation dans les trente jours suivant la notification d'une mise en demeure. Dans ce cadre, les sanctions fiscales encourues sont elles-mêmes placées en sursis de paiement et leur exigibilité dépend de l'expiration du sursis de paiement de l'exit tax (V. § 5).

> **Résidence fiscale - Convention France-Émirats arabes unis (1989)** - Le Conseil d'État se prononce sur la notion de « résident » au sens de l'article 19 (Dispositions pour éliminer les doubles impositions en ce qui concerne la France) de la convention France-Émirats arabes unis de 1989, qui n'a d'équivalent que celles conclues avec quelques autres États du Golfe. Deux lectures étaient possibles du terme « résident des EAU » : une lecture littérale (au sens de l'article 4 sur la définition du résident, après départage) et une lecture finaliste (au sens de « simplement domicilié »). Le Conseil d'État opte pour une lecture littérale et donc assez extensive de la convention (V. § 8).

Domicile et résidence

Personnes physiques

1. Domicile fiscal - Critères (CGI, art. 4 B) - Centre des intérêts économiques - Appréciation au regard des éléments de fait de l'année d'imposition - Sur renvoi du Conseil d'État¹, la CAA de Versailles se prononce à nouveau sur la localisation du centre des intérêts économiques de deux contribuables, se revendiquant résidents belges, ayant reçus au titre d'une année uniquement des dividendes d'une société française. La CAA juge que l'appréciation du centre des intérêts économiques d'un contribuable doit s'opérer au regard des éléments de fait de l'année d'imposition. En l'espèce, les contribuables ne justifiant pas, au titre de l'année d'imposition en cause, de l'existence de revenus ou d'un patrimoine productif de revenus de source étrangère supérieurs à ceux dont ils disposent en France, constitués des dividendes perçus, ils doivent être regardés comme ayant en France le centre de leurs intérêts économiques au sens du c du 1 de l'article 4 B du CGI.

CAA Versailles, 3^e ch., 17 nov. 2022, n° 20VE02624, Souillard Mandar, C (V. annexe 1)

2. La doctrine administrative définit le centre des intérêts économiques comme « le 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 les contribuables ont le centre de leurs activités professionnelles ou d'où ils tirent, directement ou indirectement, la majeure partie de leurs revenus. »².

De son côté, la jurisprudence n'est pas totalement alignée sur cette doctrine en ce qu'elle ne privilégie pas la consistance du patrimoine mais l'origine et le montant des revenus du contribuable : les investissements seront appréhendés s'ils sont productifs de revenus. Il a ainsi été jugé qu'un contribuable ne justifiant pas de l'existence de revenus ou d'un patrimoine productif de revenus de source étrangère supérieurs à ceux dont il disposait en France, avait le centre de ses intérêts économiques en France³. Il en va de même d'un contribuable détenteur de titres dans une société française et percevant en France des revenus très inférieurs à ceux encaissés à l'étranger⁴. Pour un sportif international, le Conseil d'État a aussi considéré que, bien que disposant de plusieurs

immeubles en France, de titres dans des sociétés françaises, le centre des intérêts économiques du contribuable devait être considéré comme étant à l'étranger dès lors qu'il disposait d'importants revenus tirés de son activité professionnelle, sans commune mesure avec les revenus obtenus en France à raison de ce patrimoine ou de ses autres activités⁵.

3. Par ailleurs, le centre des intérêts économiques d'un contribuable doit s'apprécier annuellement. Cette balance annuelle de l'importance des revenus entre la France et l'étranger peut faire varier la domiciliation fiscale d'une personne en cas de perception de revenus exceptionnels. Ainsi, des contribuables ayant réalisé une importante plus-value de cession de titres d'une société de droit français ont le centre de leurs intérêts en France au cours de cette année d'imposition, si ces revenus sont supérieurs à leurs revenus de source étrangère. La circonstance qu'au titre des années antérieures, la comparaison des revenus de source française et de source étrangère n'aurait pas conduit à regarder les intéressés comme fiscalement domiciliés en France est sans incidence⁶.

4. En l'espèce, l'administration, puis la Cour administrative d'appel de Versailles, s'étaient écartées de cette grille d'analyse. Le Conseil d'État a cassé, sans surprise, l'arrêt d'appel et a précisé qu'en se bornant à affirmer que les requérants avaient en France le centre de leurs intérêts économiques au regard des sociétés et biens immobiliers qu'ils possèdent, sans rechercher si ces biens mobiliers et immobiliers étaient ou non productifs de revenus, la cour a insuffisamment motivé sa décision⁷.

Sur renvoi, la CAA de Versailles a remis l'ouvrage sur le métier. Les juges relèvent que les contribuables sont propriétaires de deux appartements situés à Nice, dont aucun n'a généré de revenus, et d'un appartement sur l'île de Saint-Barthélemy, ne leur procurant pas non plus de revenus. La société française qu'il détenait était aussi propriétaire d'un bien immobilier, n'ayant pas produit de revenus. Aucun autre revenu étranger n'a par ailleurs pu être justifié. N'ayant reçu au cours de l'année considérée que des dividendes de source française, il est jugé que les contribuables doivent être regardés comme ayant en France le centre de leurs intérêts économiques.

F. LE MENTEC ■

5. Domicile fiscal - Transfert hors de France - Exit tax (CGI, art. 167 bis) - Conséquences du dépôt tardif d'une déclaration d'exit tax - Les contribuables soumis à l'exit tax doivent déposer une déclaration relative à cette imposition en même temps que leur déclaration annuelle de revenus, l'année suivant le transfert

¹ CE, 7 oct. 2020, n° 426124, Souillard Mandar, concl. E. Bokdam-Tognetti ; Lebon T. ; FI 1-2021, n° 3, § 1, comm. F. Le Mentec.

² BOI-IR-CHAMP-10, 28 juill. 2016, § 230.

³ CE, 27 avr. 2011, n° 316082, Zitouni ; RJF 2011, n° 770. Pour un exemple inverse, où la plus grande partie des revenus était située à l'étranger, v. CE, 27 janv. 1971, n° 74995, Min. c/ Héritiers du sieur F ; Rec. Lebon.

⁴ CE, 17 janv. 1962, n° 49931.

⁵ CE, 17 mars 2010, n° 299770 et 300090, Min. c/ Blanc ; Lebon T. ; RJF 6/10 n°555. V. égal. CE, 27 janv. 2010, n° 294784, Caporal ; Lebon T. ; RJF 4/10 n°311 ; BDCF 4/10 N°38, concl. L. Olléon, pour une personne qui disposait d'importants revenus professionnels en Grèce et ne détenait en France qu'un patrimoine non productif de revenus.

⁶ CE, 5 mars 2018, n° 400329 et 401716, Min. c/ Vincileoni ; RJF 2018, n° 574.

⁷ CE, 7 oct. 2020, n° 426124, Souillard Mandar, préc.

de leur domicile fiscal hors de France. Une réponse ministérielle précise que le retard ou le défaut de déclaration n'entraîne pas la remise en cause du sursis de paiement dont a pu bénéficier le contribuable, sous réserve que le dépôt (tardif) de la déclaration soit spontané ou que le contribuable régularise sa situation dans les trente jours suivant la notification d'une mise en demeure. Dans ce cadre, les sanctions fiscales encourues sont elles-mêmes placées en sursis de paiement et leur exigibilité dépend de l'expiration du sursis de paiement de l'*exit tax*.

RM Masson, n° 2180 : JO Sénat 15 déc. 2022, p. 6490 (V. annexe 2)

6. Un contribuable transférant son domicile fiscal de France dans un autre État membre de l'Union européenne partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative, est notamment tenu de déposer l'année suivante le formulaire d'*exit tax* (2074-ET). Cette déclaration est ensuite à effectuer tant que subsiste le bénéfice du sursis de paiement.

7. La doctrine administrative prévoit la possibilité pour le contribuable de régulariser le défaut de dépôt des déclarations des années suivantes⁸. Rien n'est en revanche prévu s'agissant de la déclaration initiale. Il a été demandé quatre fois, en 2016, 2017, 2020 puis 2022⁹ s'il convenait de considérer que les contribuables ayant omis de déposer la déclaration initiale modèle 2074-ET ont la possibilité de régulariser spontanément leur situation en souscrivant une déclaration rectificative, sans remise en cause du sursis de paiement. Sept ans plus tard, et quelques contentieux introduits entretemps¹⁰, la réponse arrive enfin !

Le ministre indique que le retard ou le défaut de dépôt des déclarations initiales n'a pas pour conséquence de priver le contribuable du bénéfice du sursis de paiement, sans préjudice des sanctions fiscales applicables dans les conditions de droit commun, sous réserve qu'il régularise sa situation dans les trente jours suivant la notification d'une mise en demeure. Il en est de même en cas de dépôt spontané, hors délai, des déclarations précitées. Les sanctions fiscales encourues par le contribuable sont, le cas échéant, placées en sursis de paiement et suivent le même traitement que l'impôt sur le revenu dû sur les plus-values en sursis de paiement.

Le **ministre ne répond toutefois que partiellement à la question posée, car les départs effectués entre 2011 et 2018** ne sont pas couverts. Espérons que sept ans de réflexion supplémentaires ne seront pas requis en la matière...

F. LE MENTEC ■

8 BOI-RPPM-PVBMI-50-10-50, 26 mars 2013, § 210.

9 Ainsi que le relate le parlementaire auteur de la question commentée.

10 V. not. TA Montreuil, 23 nov. 2021, n° 1908751, Hillion, concl. C. Noël : FI 1-2022, n° 3, § 1, comm. F. Le Mentec.

8. Résidence fiscale - Convention France-Émirats arabes unis (1989) - Le Conseil d'État se prononce sur la notion de « résident » au sens de l'article 19 (Dispositions pour éliminer les doubles impositions en ce qui concerne la France) de la convention France-Émirats arabes unis de 1989, qui n'a d'équivalent que celles conclues avec quelques autres États du Golfe. Deux lectures étaient possibles du terme « résident des EAU » : une lecture littérale (au sens de l'article 4 sur la définition du résident, après départage) et une lecture finaliste (au sens de « simplement domicilié »). Le Conseil d'État opte pour une lecture littérale et donc assez extensive de la convention.

CE, 3^e et 8^e ch., 20 mars 2023, n° 452718, Walch, concl. M.-G. Merloz, inédit au recueil Lebon (V. annexe 3)

9. Le Conseil d'État s'est prononcé sur l'articulation de l'article 4, définissant la notion de résident, et les stipulations très atypiques et particulièrement ambiguës de l'article 19, concernant les modalités d'élimination des doubles impositions en ce qui concerne la France, de la convention France-Émirats arabes unis de 1989.

10. M. Walch a été détaché aux Émirats arabes unis par son employeur, la société suisse Ovivo Switzerland AG. Il a revendiqué l'exonération de ses salaires, sur le fondement de l'article 81 A du CGI concernant les salariés expatriés. Cette exonération a été contestée. Pour justifier sa non-imposition, le contribuable a également pris appui sur les stipulations conventionnelles applicables.

L'article 4 de la convention France-Émirats arabes unis prévoit que l'expression « résident d'un État » désigne, en ce qui concerne la France, « toute personne qui, en vertu de la législation française, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue ». En ce qui concerne les Émirats arabes unis, la notion d'assujettissement à l'impôt est absente, le résident étant « toute personne qui est domiciliée, établie, ou a son siège de direction dans les Émirats arabes unis, y compris l'État des Émirats arabes unis, ses subdivisions politiques et collectivités locales. » Enfin, une règle de départage classique s'applique en cas de double résidence : « si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ; / (...) / 3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États, elle est considérée comme un résident de l'État où son siège de direction effective est situé ».

L'article 19 sur l'élimination des doubles impositions retient, en ce qui concerne la France, la méthode de l'imputation. Les modalités de calcul du crédit d'impôt diffèrent selon le lieu de résidence de la personne concernée et la catégorie de revenus en cause. Le § 1 vise la situation des « résidents de France » qui perçoivent des « bénéfices

et autres revenus positifs qui proviennent des Émirats arabes unis et qui y sont imposables » en vertu de la convention. De tels revenus étant « également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France », il est institué au profit de leur bénéficiaire « un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel ces revenus sont compris » qui est égal, pour les salaires, « au montant de l'impôt français correspondant ».

Le § 2 prévoit quant à lui que « Lorsqu'une personne qui est un résident des Émirats arabes unis ou qui y est établie est fiscalement domiciliée en France au sens du droit interne français ou est une filiale contrôlée directement ou indirectement à plus de 50 p. 100 par une société dont le siège de direction est en France, les revenus de cette personne sont imposables en France nonobstant toute autre disposition de la présente Convention ». Il ajoute que « Dans ce cas, pour tous les revenus imposables dans les Émirats arabes unis en vertu de la présente Convention, la France impute sur l'impôt afférent à ces revenus le montant de l'impôt perçu par les Émirats arabes unis ». Les personnes physiques qui sont « des citoyens des Émirats arabes unis » sont expressément exclues de son champ d'application.

11. Selon le contribuable, la notion de résident de France ou des Émirats arabes unis qui figure à l'article 19 - tant au § 1 qu'au § 2 - correspond nécessairement à la résidence fiscale telle que définie à l'article 4 de la convention.

Selon l'administration, la répartition du droit d'imposer et des modalités d'imposition qui résultent du § 2 de cet article 19 ne dépend pas du sens de résolution d'un éventuel conflit de résidence par application des critères posés au § 2 de l'article 4. Curieusement, la rapporteure publique, malgré cette « défense déroutante » de l'administration, se ralliait dans ses conclusions (reproduites en annexe) à cette interprétation, qualifiée pourtant de « contre-intuitive ».

12. Le Conseil d'État s'en est départi et a faite sienne la lecture du contribuable.

Il juge qu'il n'était pas contesté que l'épouse et les enfants de M. Walch résidaient en France et occupaient la maison dont il était propriétaire. Dans ces conditions, malgré ses séjours aux Émirats arabes unis pendant cette période, M. Walch doit être regardé comme ayant eu, au cours de la période en cause, son foyer en France, au sens de l'article 4 B du CGI.

M. Walch était également domicilié dans les Émirats arabes unis. Il pouvait donc être regardé comme résident de France et résident des Émirats arabes unis, au sens de l'article 4, § 1 de la convention fiscale entre la France et les Émirats arabes unis. Mais c'est avec la France que ses liens personnels et économiques étaient les plus étroits. M. Walch devait par conséquent, en application du a) du § 2 du même article 4, être considéré comme un résident de France au sens de cette convention. Les salaires versés à M. Walch à raison de son activité aux Émirats arabes unis provenant de cet État, le § 1 de l'article 19 de la convention s'applique. Il a donc droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français, dans la base duquel les revenus issus de ces salaires étaient compris, égal au montant de l'impôt français correspondant.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'octroi du **crédit d'impôt n'est ainsi pas subordonné à une double imposition réelle**. Cette décision rendue dans le cadre de la convention fiscale conclue entre la France et les Émirats arabes unis confirme notamment une jurisprudence du Conseil d'État du 29 juin 2011¹¹ faisant application de la convention fiscale franco-américaine, qui avait validé le droit à crédit d'impôt sans égard à la circonstance que le contribuable n'avait acquitté aucun impôt dans l'État de la source.

F. LE MENTEC ■

Personnes morales

13. À NOTER

> Résidence fiscale des personnes morales - Sociétés de personnes - Imposition en France des bénéfices réalisés par un résident fiscal australien via une EURL soumise au régime des sociétés de personnes - La CAA de Toulouse rappelle que les sociétés régies par l'article 8 du CGI ont une personnalité distincte de celle de leurs membres et exercent une activité qui leur est propre. Dès lors que cette activité est exercée en France, les bénéfices réalisés par ces sociétés y sont en principe imposables entre les mains de leurs membres, y compris de ceux qui résident hors de France, à proportion des droits qu'ils détiennent dans la société.

CAA Toulouse, 1^{re} ch., 29 déc. 2022, n° 20TL20338, Théophin, concl. S. Cherrier, C (V. annexe 4)

En l'espèce, la CAA valide l'imposition en France des bénéfices dégagés par une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) qui, n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, relevait de l'article 8 du CGI, et exerçait son activité en France, entre les mains de son associé unique, résident fiscal australien.

La cour relève également l'absence, dans la convention fiscale franco-australienne, de stipulations relatives aux revenus réalisés ou perçus par une société relevant du régime des sociétés de personnes, et qu'en cette absence, l'associé non résident de cette société ne peut se prévaloir ni des stipulations de la convention relative aux divers revenus qu'elle mentionne, ni de celles de l'article précisant le régime d'imposition des autres revenus, dès lors que l'ensemble de ces stipulations ne sont applicables qu'aux revenus réalisés en propre par la société et non à ceux sur lesquels l'associé non résident est imposé au prorata de sa participation au capital de cette société.

Pour une étude approfondie du régime des sociétés de personnes en fiscalité internationale, nous renvoyons au dossier paru dans le numéro précédent de la Revue (FI 1-2023, n° 02).

> Sociétés non résidentes de France - Contrôle fiscal - Conditions d'envoi d'un avis de vérification de comptabilité - Le Conseil d'État juge que s'agissant des sociétés non établies en France, l'avis de vérification de comptabilité doit,

11 CE, 29 juin 2011, n° 320263, Min. c/ Chauvin ; Lebon T. ; RJF 10/11 n° 1084 ; BDCF 2011 n° 118, concl. E. Cortot-Boucher.

en principe, être adressé au lieu du siège de cette société, et que la désignation d'un mandataire TVA en application du III de l'article 95 de l'annexe III au CGI n'empêche pas de conséquences en termes de communication des pièces qu'au regard de cet impôt. Si l'administration a adressé un avis de vérification au mandataire TVA d'une société étrangère, l'administration ne pourra tirer les conséquences des résultats du contrôle qu'en matière de TVA.

CE, 9^e et 10^e ch., 3 févr. 2023, n° 456212, Sté Garovito Construções, concl. E. Bokdam-Tognetti : Lebon T. (V. annexe 5)

Au cas d'espèce, la règle ci-dessus énoncée n'a pas été mise en œuvre. Toutefois dès lors que le mandataire TVA de la société étrangère était également le gérant de fait, le Conseil d'État juge que la circonstance que l'avis de vérification ait été adressé à celui-ci ne faisait pas obstacle à ce que l'administration fiscale notifie des rectifications tant en matière de TVA qu'en matière d'IS.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CAA Versailles, 3^e ch., 17 nov. 2022, n° 20VE02624, Souillard Mandar, C

Annexe 2 : RM Masson, n° 2180 : JO Sénat 15 déc. 2022, p. 6490

Annexe 3 : CE, 3^e et 8^e ch., 20 mars 2023, n° 452718, Walch, concl. M.-G. Merloz, inédit au recueil Lebon

Annexe 4 : CAA Toulouse, 1^{re} ch., 29 déc. 2022, n° 20TL20338, Théophin, concl. S. Cherrier, C

Annexe 5 : CE, 9^e et 10^e ch., 3 févr. 2023, n° 456212, Sté Garovito Construções, concl. E. Bokdam-Tognetti : Lebon T.