7.2

La résidence fiscale : une valse à quatre temps

Détour du côté d'un concept international source d'incertitude

Olivier JANORAY,
Avocat, Cabinet Arsene

Pascale EKUE,
Avocate, Cabinet Arsene

En l'espace de quelques évolutions jurisprudentielles, la notion de résidence fiscale est apparue comme un pivot d'une fiscalité internationale des personnes physiques renouvelée. Dans une perspective de rationalisation d'une notion dont les critères impliquent fréquemment une certaine subjectivité, cet article se propose de revenir aux sources de la notion française de domicile fiscal (V. § 2) et de ses interactions complexes avec les conventions internationales (V. § 10) et les systèmes fiscaux étrangers (V. § 15).

1. La résidence fiscale est une danse qui peut se pratiquer seul, souvent en famille, parfois avec ses amis, toujours avec son patrimoine. L'analyse de cette notion nous offre le temps d'une valse à quatre temps : un pas en arrière avec un retour historique, un pas de côté avec une revue des règles de droit interne en la matière, un pas de l'autre côté avec l'approche conventionnelle française, et enfin un pas en avant vers les droits de différents États prévoyant des régimes en faveur des « impatriés ».

I. Premier temps de la valse : un pas en arrière

2. Il est souvent reproché aux textes fiscaux de n'avoir qu'un temps, d'être vite usés et de donner le vertige. Ici que nenni ! En place depuis une loi de 1976[1], l'article 4 B du CGI n'a pas évolué depuis :

« 1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l›article 4 A :

a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;

b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;

c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. »

Cette solidité n'est pas neutre quand on sait que la principale conséquence pour une personne dont le domicile fiscal se situe en France est d'être soumise à l'impôt sur le revenu sur ses revenus mondiaux (c'est-à-dire ses revenus de sources tant française qu'étrangère) et que ledit impôt sur le revenu reprenant les principes que nous connaissons aujourd'hui (un impôt personnel et progressif) n'a été créé qu'en 1959[2]...

Pour la première fois en 1976, l'impôt sur le revenu dispose de son propre champ d'application territorial. Avec le temps,

1 L. n° 76-1234, 29 déc. 1976 modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des français de l'étranger ainsi que des autres personnes non domiciliées en France.

2 Créé en 1914, l'impôt sur le revenu n'est devenu qu'en 1959 ce qu'il est aujourd'hui, c'est-à-dire un impôt unique sur tous les revenus. Auparavant, les salaires, par exemple, étaient soumis à une taxe forfaitaire de 5 %.
Sur ce sujet, la France est loin d'être pionnière : « l'impôt sur le revenu a été instauré en 1842 en Grande-Bretagne, en 1864 en Italie, en 1891 en Prusse, en 1893 aux Pays-Bas, en 1913 aux Etats-Unis. Les Impôts britanniques et italien, qui n'étaient pas progressifs au départ, le sont devenus en 1909 et 1894. » : N. Delalande, Les Batailles de l'Impôt – Consentement et résistances de 1789 à nos jours : L'Univers Historique, p. 216, note n° 2.

l'article 4 B du CGI a pris de l'importance. En effet, en plus de s'appliquer à l'impôt sur le revenu, il entre en piste en matière de droits de mutation à titre gratuit[3], de prélèvements sociaux[4] (CSG/CRDS notamment) et d'imposition sur la fortune[5].

3. L'intention du législateur en 1976 est très claire : il s'agit, selon les mots de M. Christian Poncelet, alors Secrétaire d'État, de « *remettre en ordre les règles de territorialité de l'impôt sur le revenu en allant dans le sens de la simplification et de la modernisation, de renforcer la lutte contre la fraude fiscale internationale* ». Comme le souligne préalablement le député Jacques Marette[6], le projet de loi de 1976 « *introduit une nouvelle définition de la notion de domicile. Jusqu'à présent, le domicile était défini par le code civil, et voici qu'apparait une nouvelle notion, celle de domicile fiscal* ». Le député Marette précise alors qu'il aurait « *préféré qu'on adoptât le concept de résidence, terme utilisé dans la plupart des conventions tendant à éviter une double imposition. Mais il paraît que ce terme appartient au franglais, et c'est pourquoi on l'a écarté* »[7].

Nous y reviendrons un peu plus tard. Toutefois, nul ne peut penser désormais que les notions de domicile fiscal en droit interne français et de résidence fiscale en droit conventionnel recouvrent deux concepts distincts !

Dans sa doctrine de l'époque, l'administration fiscale reprend point par point l'intention du législateur : « *les règles qui régissaient jusqu'à présent le champ d'application territorial de l'impôt sur le revenu, issues de celles qui étaient applicables, avant 1960, en matière de taxe proportionnelle et de surtaxe progressive, étaient souvent complexes, parfois inadaptées. Ces dispositions combinaient, en effet, les notions de résidence et de domicile sans les définir de manière précise* ». Dans son introduction, l'administration complète les raisons à l'origine de ce texte de loi : « *pour améliorer la clarté de la réglementation et la sécurité juridique des situations individuelles, les critères tirés de la résidence habituelle du contribuable ou de sa nationalité ont été abandonnés. Le champ d'application de l'impôt sur le revenu est désormais fixé par référence aux seules notions de domicile fiscal ou de source du revenu* »[8].

Après 40 ans sans bouger, peut-on considérer que le concept de domicile fiscal en France est toujours en adéquation avec les réalités économiques du 21e siècle ? Les objectifs de simplification, de clarté et de modernité demeurent-ils valables dans un contexte toujours plus international et digital ?

Le législateur de 1976 possédait le don de précognition : « *Comme chacun d'entre vous a pu le constater, les problèmes fiscaux qui se posent dans un texte de cette nature sont très complexes. Pour examiner l'incidence d'une disposition,* ***il faut presque toujours faire appel à une analyse qui tienne compte non seulement de la législation interne française, mais encore de la législation étrangère concernée, analyse corrigée par la portée des dispositions particulières prévues dans la convention fiscale*** *éventuellement passée entre les pays intéressés*. »

Après ce premier pas en arrière, un pas de côté s'avère ainsi nécessaire pour analyser les règles françaises, en particulier les dernières décisions de jurisprudence.

II. Deuxième temps de la valse : un pas sur le côté

4. L'enjeu d'une définition du domicile fiscal pour un État réside, trivialement, dans la captation de la base taxable la plus étendue possible. À ce titre, le principe de l'imposition mondiale des revenus apparaît comme le fer de lance d'une souveraineté fiscale étatique extensive. Il permet de capter, au-delà des limites territoriales de l'État, des revenus ayant pourtant des liens de connexité avec des juridictions fiscales étrangères.

La détermination du domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI repose sur **trois critères alternatifs**. En d'autres termes, il suffit de remplir un seul critère pour être considéré comme ayant en France son domicile fiscal. On pourrait dès lors croire qu'il n'existe que trois situations dans lesquelles le domicile fiscal d'une personne est reconnu en France. L'interprétation de ces trois critères par l'administration fiscale française et par la jurisprudence conduit toutefois à démultiplier les situations dans lesquelles la France reconnait son pouvoir d'imposer. Ne pas être domicilié fiscalement en France, au sens du droit interne, relève ainsi de l'exploit. En tout état de cause, la nationalité importe peu.

5. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal (a de l'article 4 B) : un premier critère potentiellement double - Le **foyer** s'entend du lieu où le contribuable habite normalement, c'est-à-dire du lieu de résidence habituelle, à condition que la résidence en France ait un caractère permanent[9]. La jurisprudence[10] recherche (i) le lieu où se situe le centre des intérêts familiaux et (ii) si le contribuable habite normalement en ce lieu.

Un contribuable ne peut avoir qu'un seul foyer en droit interne : il s'agit du lieu où il réside habituellement pour des raisons familiales et personnelles. Il ressort de la jurisprudence[11] que le lieu de résidence du conjoint et des enfants mineurs recouvre normalement la notion de foyer au sens

3 CGI, art. 750 ter.

4 CSS, art. L. 136-1: « Il est institué une contribution sociale sur les revenus d'activité et sur les revenus de remplacement à laquelle sont assujettis : (1) Les personnes physiques qui sont à la fois considérées comme domiciliées en France pour l'établissement de l'impôt sur le revenu et à la charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire français d'assurance maladie ; (...) ».

5 CGI, art. 885 A (ISF), et désormais CGI, art. 964 (IFI).

6 Pour la petite histoire, Jacques Marette a été ministre des Postes et des Télécommunications dans le gouvernement de Georges Pompidou de 1962 à 1967 et est à l'origine du choix pour la France du code téléphonique international 33.

7 AN, Débats, session ordinaire de 1976-1977, compte rendu intégral, 80e séance, 1re séance du mardi 7 décembre 1976, p. 9031 et s.

8 BODGI 5 B-24-77, 26 juill. 1977, Introduction.

9 BOI-IR-CHAMP-10, 28 juill. 2016, § 100.

10 V. en ce sens CE, 3 nov. 1995, n° 126513, Larcher.

11 V. en ce sens CE, 27 juill. 2009, n° 301266, Bars. – CE, 17 déc. 2010, n° 316144, Venekas et Giannarelli épse Venekas. – CE, 18 juill. 2011, n° 336257, Di Domenico.

du droit interne. Il en résulte par ailleurs que la possession d'une résidence secondaire en France n'est pas suffisante pour qu'une personne soit domiciliée en France, car il ne s'agirait pas de son foyer.

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. Peu importe également que les intéressés vivent à l'hôtel ou dans un logement mis gratuitement à leur disposition[12].

L'administration estime que le caractère principal du séjour est établi lorsque la personne a séjourné en France plus de six mois au cours d'une année donnée – ce principe n'est toutefois pas absolu et certains aspects particuliers (liés à la famille ou à l'activité professionnelle) peuvent permettre de reconnaitre un séjour principal alors que le temps de séjour en France est inférieur à six mois[13].

L'articulation de ces deux notions n'est étonnamment pas claire, de sorte que les commentaires administratifs auraient pu être utiles. Néanmoins, aucune position de la part de l'administration fiscale n'a été prise, laissant penser que le premier critère de domiciliation fiscale en France possède deux branches, alternatives elles-aussi. Toutefois, il nous semble que lorsqu'il est établi que le foyer est situé hors de France, il ne devrait pas être possible pour l'administration fiscale de se référer au critère du lieu de séjour principal pour reconnaitre un domicile fiscal en France (celui-ci n'aurait alors plus d'importance)[14]. Il pourrait en être ainsi de personnes retraitées ayant établi leur foyer fiscal hors de France, mais qui, pour des raisons de convenances, autres que professionnelles, autres qu'économiques, seraient amenées à séjourner en France une grande partie de l'année. Le critère du séjour principal ne devrait, dès lors, être appliqué que lorsque le lieu du foyer ne peut être déterminé.

Une telle articulation semble avoir été mise en œuvre par la Cour administrative d'appel de Lyon pour le cas d'un couple ne disposant d'aucune famille en France, mais y ayant séjourné un certain nombre de mois dans l'année, tout en y effectuant les démarches d'un résident permanent[15].

6. Les personnes qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire (b de l'article 4 B) : une approche parfois minimaliste de l'accessoire - Lorsque le contribuable exerce simultanément plusieurs activités ou une activité professionnelle dans plusieurs États, il est considéré comme domicilié en France s'il y exerce son activité principale.

L'activité principale s'entend normalement de celle à laquelle le contribuable consacre le plus de temps effectif, même si elle ne dégage pas l'essentiel de ses revenus. Dans l'hypothèse où un tel critère ne peut être appliqué, il convient par principe de considérer que l'activité principale est celle qui procure, directement ou indirectement, la plus grande part des revenus mondiaux.

Si la qualification d'accessoire est relativement aisée s'agissant d'un contribuable n'exerçant qu'une activité professionnelle dans plusieurs États, la hiérarchisation demeure incertaine et subjective lorsque plusieurs activités distinctes sont exercées. La question se poserait pour des cadres exerçant des fonctions opérationnelles et de direction au profit de plusieurs entités d'un groupe et dont les rémunérations seraient elles-mêmes fractionnées entre ces entités (mécanismes de *split-payroll*). Un rattachement de l'activité principale à celle exercée dans l'État du siège de direction du groupe pourrait être privilégiée à une approche quantitative des critères de temps effectif et de rémunération, pour autant qu'il soit justifié.

7. Les personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques (c de l'article 4 B) : une véritable clause balai – Les centre des intérêts économiques est le lieu où les contribuables ont effectué leurs principaux investissements, où ils possèdent le siège de leurs affaires, d'où ils administrent leurs 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.

Dans le cas de pluralité d'activités ou de sources de revenus, le Conseil d'État considère que le centre des intérêts du contribuable se trouve dans le pays d'où l'intéressé tire la majeure partie de ses revenus[16]. Le niveau des revenus tirés par le contribuable dans chaque pays doit être comparé – qu'il s'agisse des revenus du travail ou du patrimoine[17].

La notion de centre des intérêts économiques est essentiellement réaliste : l'interposition de sociétés holdings contrôlées par le contribuable peut ne pas faire échec à la recherche de l'origine des revenus[18].

L'administration estime, par ailleurs, que pour les titulaires de mandats sociaux au sein de plusieurs sociétés dont les sièges sociaux ou de direction effective respectifs sont situés dans différents États, le centre des intérêts économiques est recherché, selon les circonstances propres à chaque espèce, en tenant compte des liens entre les mandats sociaux exercés[19].

8. Nous ne pouvons que **regretter que la notion de domicile fiscal en droit français ne s'applique que de façon positive** (« Suis-je domicilié fiscalement en France ») et qu'il n'existe pas des situations concrètes où le droit français prévoit une absence claire de domiciliation fiscale en France (« Suis-je non-domicilié fiscalement en France »).

Un exemple intéressant à ce titre est celui du Royaume-Uni, où la résidence fiscale en droit interne est principalement une

12 BOI-IR-CHAMP-10, 28 juill. 2016, § 120.

13 BOI-IR-CHAMP-10, 28 juill. 2016, § 130 et s.

14 V. en ce sens CE, 3 nov. 1995, n° 126513, Larcher et les conclusions du commissaire du Gouvernement.

15 V. en ce sens CAA Lyon, 30 mars 2017, n°15LY04070.

16 V. en ce sens CE, 27 janv. 1971, n° 74995.

17 V. en ce sens les conclusions du rapporteur public sous CE, 27 janv. 2010, n° 294784, Caporal.

18 V. en ce sens CE, 26 sept. 2012, n° 346556, Tedesco et les conclusions du rapporteur public.

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

question de nombre de jours passés au Royaume-Uni au cours de l'année fiscale anglaise[20]. Si le contribuable séjourne au moins 183 jours[21], dispose d'une habitation au Royaume-Uni pendant au moins 30 jours sans en avoir une à l'étranger pendant au moins 30 jours ou exerce intégralement son activité professionnelle au Royaume-Uni, il est résident fiscal anglais. Parallèlement, si le contribuable répond positivement à l'une des trois questions suivantes, il n'est pas résident fiscal anglais au sens du droit interne anglais :

- le contribuable était-il résident fiscal anglais au titre de l'une des trois années fiscales anglaises précédentes et a-t-il passé moins de 16 jours au Royaume-Uni au titre de l'année fiscale anglaise en question ?

- le contribuable était-il non résident fiscal anglais au titre des trois années fiscales anglaises précédentes et a-t-il passé moins de 46 jours au Royaume-Uni au titre de l'année fiscale anglaise en question ?

- le contribuable exerce-t-il intégralement son activité professionnelle en dehors du Royaume-Uni, y a-t-il passé moins de 91 jours et y a-t-il exercé son activité professionnelle à titre exceptionnel moins de 31 jours au titre de l'année fiscale anglaise en question ?

Certaines hypothèses n'étant pas traitées par les critères ci-dessus exposés, le contribuable dispose de 4 critères de rattachement autres que le nombre de jours passés au Royaume-Uni : (i) la résidence de la famille au Royaume-Uni, (ii) la libre disposition d'une habitation au Royaume-Uni, (iii) l'exercice d'un contrat de travail au Royaume-Uni pendant au moins 40 jours et (iv) avoir passé au moins 90 jours au Royaume-Uni au cours de l'une des deux précédentes années fiscales. Moins le contribuable passe de jours au Royaume-Uni, plus nombreux sont les critères de rattachement à respecter pour justifier d'une résidence fiscale au Royaume-Uni.

Cette approche n'est toutefois possible que dans le cadre de critères qui seraient analysés successivement et non dans l'hypothèse de critères alternatifs.

9. Une fois les conditions du domicile fiscal « à la française » vérifiées, l'analyse doit être complétée par un pas de l'autre côté, en examinant si une convention fiscale peut entrer en piste.

III. Troisième temps de la valse : un pas de l'autre côté

10. Si la notion française de domicile fiscal est de conception large, les effets de l'article 4 B du CGI se trouvent atténués, en principe, par le **jeu des conventions fiscales internationales** conclues par la France et destinées à éliminer les doubles impositions. Par nature, la règle de droit international prévaut toujours sur la règle de droit interne. Comme le mentionne clairement l'administration fiscale dans sa doctrine : « *la notion de "résident", appréciée au sens de la convention qui est en cause, prévaudra toujours sur celle du "domicile fiscal" résultant des dispositions* » du droit interne français[22].

Ainsi, dès lors qu'un contribuable sera considéré – pour l'application d'une convention fiscale conclue par la France – comme résident de l'autre État contractant, il ne sera plus regardé comme domicilié fiscalement en France pour la mise en œuvre du droit interne français alors même qu'il aurait son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI[23].

Les conventions fiscales – dont l'application sera faite par l'administration fiscale française sous le contrôle du juge – ont notamment pour effet de conférer la qualité de non-résidents à des personnes qui seraient considérées comme domiciliées en France en s'en tenant au seul droit interne[24].

Pour ce faire, il est nécessaire que le contribuable soit également qualifié de résident fiscal dans l'autre État contractant.

Rappelons à cet égard que le bénéfice des conventions fiscales internationales est dévolu aux seuls « résidents » d'un des deux États cocontractants[25]. L'article 4, 1 du modèle de convention OCDE définit l'expression de « résident » comme suit :

« Au sens de la présente convention, l'expression "résident d'un État" désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, 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. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet* État que pour les revenus y ayant leur source *ou pour la fortune qui y est située* »[26].

Le **bénéfice des avantages conventionnels est ainsi subordonné à l'assujettissement à l'impôt**, notion dont on verra qu'elle offre un certain nombre d'angles d'attaque pour l'administration française, suivie par le juge, pour exclure de ce bénéfice des personnes dont le revenu peut être appréhendé par la France au regard de droit interne. Mais le **risque *in fine* est alors de ne pas supprimer les situations de double résidence fiscale, alors qu'il s'agit précisément de l'objet de la convention fiscale**.

Il résulte de la jurisprudence française récente un raisonnement en trois étapes pour déterminer si le critère d'assujettissement à l'impôt est rempli.

20 Pour faire simple, l'année fiscale anglaise commence le 6 avril d'une année et se termine le 5 avril de l'année suivante.

21 Les jours sont comptés eu égard à la présence ou non du contribuable à minuit sur le territoire anglais.

22 BOI-INT-DG-20-10-10, 12 sept. 2012, § 40. – BODGI 5 B-24-77, 26 juill. 1977, § 10.

23 BOI-INT-DG-20-10-10, 12 sept. 2012, § 50.

24 BOI-INT-DG-20-10-10, 12 sept. 2012, § 120.

25 Article premier du Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune.

26 Article 4 du Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune.

11. Première étape : la temporalité de l'assujettissement à l'impôt – Revenons sur la jurisprudence *Regazzacci* du Conseil d'État du 27 juillet 2012[27] relative au régime anglais de la *remittance basis*. Pour rappel, ce régime autorise certains types de résidents fiscaux du Royaume-Uni, les résidents « non *ordinaires* »[28] ou « non domiciliés »[29], à n'y être imposés que sur le montant de leurs revenus ou gains **rapatriés ou utilisés** au Royaume-Uni. Dans l'affaire *Regazzacci*, l'administration française considérait très opportunément qu'un contribuable résident non domicilié au Royaume-Uni, qui n'y avait pas acquitté l'impôt sur le revenu au titre de dividendes de source française non rapatriés, ne pouvait être considéré comme résident britannique au sens de la convention fiscale dans sa version applicable à l'époque des faits[30]. Au titre des années contrôlées, le contribuable avait, en effet, été assujetti à l'impôt pour les seuls revenus ayant leur source au Royaume-Uni.

En réponse, le Conseil d'État adoptant une interprétation « libérale » de la convention fiscale[31], a considéré au contraire que l'application de la *remittance basis*, ne suffit pas pour refuser la qualité de résident fiscal britannique au sens de la convention. Ce régime « *n'a pas pour objet d'exonérer définitivement de l'impôt sur le revenu britannique les revenus de source non britannique* ».

Pour clin d'œil à la question linguistique entourant la « *résidence* », le Conseil d'État a éclairé sa lecture de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 avec la version en langue anglaise « *qui, en vertu de son paragraphe final, fait foi au même titre que la version en langue française* ». La version anglaise distingue l'expression « ***liable** to tax* » applicable dans le cadre de l'article 3 (résidence fiscale) de celle de « ***subject** to the United Kingdom tax* » que l'on retrouve à l'article 9 (traitement des dividendes), là où la version française n'utilise que le seul et générique terme « *d'assujettissement* » à l'impôt. Cette lecture des deux versions de la convention a conduit le Conseil d'État à considérer que l'assujettissement à l'impôt en tant qu'imposition effective tel qu'on le retrouve à l'article 3, vise pour le moins l'absence d'exonération définitive d'impôt dans l'État en question.

12. Deuxième étape : l'assujettissement comme absence d'exonération d'impôt - Certains espoirs suscités par l'arrêt de 2012 ont été déçus par une série d'arrêts du Conseil d'État qui, sans véritablement remettre en cause la portée de l'appréciation faite du régime de la *remittance basis*, ont clos la valse-hésitation des juges du fond sur l'interprétation à donner de la notion « *d'assujettissement* à l'impôt ». Par deux décisions du 9 novembre 2015[32], relatives aux conventions fiscales franco-allemande et franco-espagnole, le Conseil d'État affirme que les traités bilatéraux ne peuvent être invoqués que par les personnes **effectivement** assujetties à l'impôt dans un État contractant. *A contrario*, les personnes qui, bien que placées dans le champ de l'impôt en vertu de la législation de leur État de résidence, n'en sont pas moins exonérées du fait de leur activité ou de leur statut, ne sauraient être considérées comme des résidents assujettis à l'impôt dans leur État[33] et donc bénéficier de la convention bilatérale.

13. Troisième étape : la nature de l'impôt auquel est assujetti le contribuable - L'arrêt du Conseil d'État *Easy-Vista*[34] a apporté une nouvelle strate de difficulté dans l'analyse de l'assujettissement au sens conventionnel. L'assujettissement effectif à **un** impôt ne suffit pas pour être considéré comme résident d'un État au sens de la convention, encore faut-il que cet **impôt soit de nature identique ou analogue** aux impositions auxquelles la convention s'applique !

L'affaire *Easyvista* concernait une société libanaise *offshore*, exonérée de l'impôt de droit commun au Liban mais soumise à une imposition annuelle forfaitaire d'un montant modique. Après cassation de l'arrêt d'appel[35] par le Conseil d'État et renvoi, la décision de la Cour administrative d'appel de Versailles du 29 novembre 2016[36] relève ainsi que ces sociétés libanaises *offshore* sont exonérées d'un grand nombre d'impôts, dont l'impôt sur les bénéfices de droit commun. Elles acquittent en contrepartie une imposition forfaitaire annuelle de l'ordre de quelques centaines d'euros. Cette imposition est acquittée « *au titre de chaque année d'exercice bénéficiaire ou pas, n'est pas assise sur le bénéfices et partant, n'est ni identique, ni analogue à l'impôt mentionné au 3° du 2 de cet article 8, à savoir l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles, commerciales et non commerciales ; qu'ainsi la société* offshore *libanaise, doit être regardée comme étant structurellement exonérée des impôts visés par la convention franco-libanaise, sans qu'y fasse obstacle le fait qu'elle paye un impôt forfaitaire* ».

Ces quelques jalons permettent de déterminer si une imposition est « identique ou analogue » aux impositions visées par la convention fiscale, au regard de son fait générateur, son assiette et son taux, et s'il est possible de reconnaître une imposition effective ou non.

14. Nous arrivons au quatrième temps de notre danse, celui de la confrontation de l'approche française aux droits étrangers.

27 CE, 27 juill. 2012, n° 337656 et 337810, Regazzacci, concl. F. Aladjidi.

28 Par distinction avec un résident ordinaire, à savoir une personne qui souhaite s'établir au Royaume-Uni durablement, en pratique pour plus de trois ans ; V. not. F. Le Mentec, Le régime de la remittance basis et le bénéfice de la convention fiscale franco-britannique : Dr. fisc. 2012, n° 41, comm. 473.

29 Par distinction avec les résidents domiciliés, à savoir les personnes dont le père est domicilié au Royaume-Uni et ayant la volonté de s'établir ou non de manière permanente au Royaume-Uni (notion de droit civil).

30 Convention fiscale entre la France et le Royaume-Uni du 22 mai 1968.

31 B. Gouthière, Résidence fiscale et assujettissement à l'impôt dans les conventions fiscales : RJF 11/2017.

32 CE, 9 nov. 2015, n° 370054, Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV). – CE, 9 nov. 2015, n° 371132, Santander.

33 Il s'agissait, dans l'affaire LHV, de la situation d'un organisme de retraite de médecins de la Hesse ayant son siège en Allemagne et ayant perçu des dividendes de sociétés françaises, et dans l'affaire Santander, d'un fonds de pensions de retraite.

34 CE, 20 mai 2016, n° 389994, min c/ Sté Easyvista.

35 CAA Versailles, 5 mars 2015, n° 12VE02108.

36 CAA Versailles, 29 nov. 2016, n° 16VE01537.

IV. Quatrième temps de la valse : un pas en avant

15. L'approche de la résidence fiscale au sens conventionnel analysée plus haut n'a pas le même *tempo* que celui des **régimes prévus en faveur de personnes « expatriées » ou « impatriées »** transférant leur domicile fiscal d'un État à un autre. La danse conduit alors au « téléscopage » et suscite de nombreuses interrogations sur l'effectivité même de dispositifs structurés pour attirer les voyageurs fiscaux.

16. Pêle-mêle, confronté au courant jurisprudentiel français, lequel des **régimes italiens** applicables aux personnes transférant leur résidence fiscale en Italie passerait la barre de l'analogie à l'impôt sur le revenu italien ? Un mécanisme d'exonération de 50 % d'impôt sur les revenus et/ou un système d'imposition forfaitaire de 100 000 €[37] ? *Quid* encore du **régime des résidents non habituels portugais** permettant une imposition à 20 % des revenus nets perçus dans le cadre de certaines activités professionnelles, ainsi qu'une exonération de salaires de source étrangère, pendant 10 ans après le transfert de résidence[38] ?

Comme le relève Guillaume Glon dans son commentaire de l'arrêt *LHV*, les décisions de 2015 et 2016 du Conseil d'État ne sont pas de nature à remettre en cause l'analyse temporelle de la *remittance basis* de l'arrêt *Regazzacci*. Il semble néanmoins nécessaire de distinguer une imposition différée de revenus, normalement imposés lors d'un fait générateur ultérieur comme un rapatriement, d'une exonération temporaire d'impôt (à savoir une exonération pendant un certain nombre d'années) restant définitive au titre de revenus perçus durant la période de bénéfice du régime d'impatriation[39].

D'autres États, réputés pour ce type de dispositifs, ont déjà été visés par l'administration fiscale française dans une logique de limitation des avantages conventionnels dans des situations de résidence fiscale hybride. Pour ce qui est de la **convention franco-suisse**, l'ancienne tolérance administrative qui permettait d'interpréter ses stipulations comme reconnaissant la qualité de résident aux personnes bénéficiant du régime du « forfait » suisse a été rapportée en 2012[40]. Pour mémoire, le régime dit du forfait, permet une imposition à la dépense (train de vie estimé en fonction d'une valeur locative) en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur la fortune pour les ressortissants étrangers non domiciliés en Suisse durant les 10 années précédentes et qui n'exercent pas d'activité lucrative en Suisse.

On notera également la perte d'attractivité du **régime de la *remittance basis*** dans un contexte franco-britannique. L'introduction d'un clause « anti-*remittance basis* » dans la nouvelle convention franco-britannique du 19 juin 2008 limite dorénavant le bénéfice de la convention pour les revenus de source française non rapatriés au Royaume-Uni, à l'exception des dividendes. Par ailleurs, des mécanismes de domiciliation présumée ont été insérés dans le régime de la *remittance basis* depuis le 6 avril 2017, limitant son application à 15 ans[41].

Cette approche restrictive doit bien évidemment s'inscrire dans une démarche globale de réforme de la fiscalité internationale et de limitation des schémas abusifs. Néanmoins, on ne saurait nier une logique opportuniste et concurrentielle de la part de la France à l'écoute des réformes de ses voisins européens. **La fiscalité française est d'ailleurs elle-même dotée de son propre régime incitatif des impatriés** : en cas de transfert de résidence fiscale en France pour raisons professionnelles, il est possible de bénéficier d'une exonération de la « prime d'impatriation » (évaluée au réel ou forfaitairement à 30% de la rémunération totale), d'une exonération partielle des revenus étrangers, et d'une exonération d'impôt sur la fortune immobilière pour les biens immobiliers situés à l'étranger[42].

Il ne fait pas de doute que la motivation des derniers toilettages de ce dispositif, notamment par la loi de finance pour 2017[43], comprenant entre autre mesures l'allongement de la période d'impatriation de cinq à huit ans[44], prend sa source de l'autre côté de la Manche : « *se situant **au cœur de l'Europe et de la zone euro**, la France doit dès lors, pouvoir offrir un statut plus attractif aux talents étrangers [...] La localisation en France d'activités de pointe représente notamment un enjeu de **souveraineté nationale** et est stratégique pour les effets économiques induits par leur présence sur le territoire* »[45].

17. Or, **l'administration fiscale et le juge de l'impôt auraient tout intérêt à maintenir une cohérence qui dépasserait les frontières**. Comme l'a soulevé Nicolas Vergnet, « *l'assujetti n'est pas celui qui paye ou non de l'impôt, mais celui qui présente un lien personnel assez étroit avec un État pour que ce dernier considère qu'il pourrait y être imposable*

37 Régime codifié à l'article 24-bis de la TUIR (loi consolidée sur l'impôt sur le revenu). - N. Melot et I. Massounga, Le régime fiscal de faveur italien applicable aux nouveaux résidents ou l'appel à la dolce vita fiscale : RFP 2017, n° 5.

38 M. Buchet et N. Melot, L'attractivité de la fiscalité portugaise pour les personnes physiques : RFP 2016 n° 3. – V. également S. Olivier, Guide fiscal de l'expatriation et de la vie au Portugal : Lexbase Hebdo édition fiscale n° 623, 3 sept. 2015.

39 G. Glon, Le Conseil d'État précise le concept de résident dans les conventions fiscales : Dr. fisc. 2016, n° 28, comm. 421.

40 Conformément à la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, article 4, 6 : « *N'est pas considérée comme résident d'un Etat contractant au sens du présent article : a) une personne qui, bien que répondant à la définition des paragraphes 1, 2, 3 et 5 ci-dessus, n'est que le bénéficiaire apparent des revenus, lesdits revenus bénéficiant en réalité, soit directement, soit indirectement par l'intermédiaire d'autres personnes physiques ou morales, à une personne qui ne peut être regardée elle-même comme un résident dudit Etat au sens du présent article ; b) une personne physique qui n'est imposable dans cet Etat que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet Etat.* ». – V. également B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales : Éd. Francis Lefebvre, 11e éd., n° 41305.

41 N. Melot et I. Massounga, préc.

42 CGI, art. 155 B.

43 L. n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 71.

44 À noter pour mémoire l'assouplissement du régime issu de la dernière loi de finances pour 2019 (IP 1-2019, n° 7, § XX). Les impatriés pourront opter pour l'exonération forfaitaire de 30 % de leur rémunération totale quelles que soient les circonstances dans lesquelles ces salariés sont amenés à travailler en France (c'est-à-dire également aux salariés détachés en France par une entreprise étrangère), situation qui, antérieurement à la réforme, n'ouvrait pas droit à l'option (mobilité intra-groupe).

45 Projet de loi de finances pour 2017, art. 43 : Renforcement du régime des impatriés, exposé des motifs.

à raison de ses revenus de toutes sources »[46].

Si nous devions maintenir à l'avenir l'approche objective retenue par l'administration fiscale et le juge de l'impôt conduisant à requérir un assujettissement effectif à l'impôt sur toutes les sources de revenus, que devons-nous penser du régime français dit des impatriés ? Devons-nous considérer que ces nouveaux contribuables français présentent un lien suffisamment étroit avec la France pour être protégés dans leur État par les conventions fiscales conclues par celle-ci ? Pouvons-nous refuser le bénéfice des conventions fiscales aux contribuables nationaux qui partent vivre à l'étranger et bénéficient sur place d'un régime incitatif analogue au régime des impatriés ?

Certes, comme le dit la chanson[47], c'est « Paris qui bat la mesure ». Mais si un Français qui s'expatrie bénéficie d'un régime de faveur « tout aussi charmant » que celui des impatriés, il est paradoxal que ce régime étranger soit considéré comme « beaucoup plus troublant »... Il y a là une incertitude pesante, et il nous paraît souhaitable que notre valse comporte un cinquième temps, où l'insécurité fiscale quitterait la piste de danse.

O. JANORAY ET P. EKUE

46 N. Vergnet, La résidence fiscale conventionnelle : de la genèse à son interprétation par le juge de l'impôt : Dr. fisc. 2018, n° 2, étude 53.

47 Jacques Brel, La valse à mille temps.