RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-IFI-10-20-20-20180608
Date de publication : 08/06/2018

PAT - IFI - Champ d'application - Personnes imposables - Personnes physiques domiciliées en France

Positionnement du document dans le plan :

PAT - Impôts sur le patrimoine
Impôt sur la fortune immobilière
Titre 1 : Champ d'application
Chapitre 2 : Personnes imposables
Section 2 : Personnes physiques domiciliées en France

Sommaire :

I. Définition du domicile fiscal
A. Règle générale
1. Personnes qui ont en France leur foyer
2. Personnes qui ont en France le lieu de leur séjour principal
3. Personnes qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non
4. Personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques
B. Modalités d'application
1. Caractère alternatif des critères
2. Appréciation du domicile fiscal à la date du fait générateur de l'impôt
C. Cas particulier : agents de l'État exerçant leurs fonctions à l'étranger
II. Étendue des obligations fiscales
A. Cas général
B. Exception : personnes qui deviennent résidentes de France

1

À condition que la valeur nette de leur patrimoine imposable soit supérieure au seuil fixé à l'article 964 du code général des impôts (CGI), soit 1,3 M €, les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France sont, quelle que soit leur nationalité, assujetties à l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) à raison de leurs actifs imposables situés en France ou hors de France.

Les conventions fiscales conclues par la France peuvent cependant prévoir une dérogation à la règle générale de l'imposition sur la totalité des biens français et étrangers en faveur des personnes physiques ayant la nationalité de l'autre État partie à la convention qui deviennent des résidents de France. Cette dérogation n'est en revanche pas susceptible de s'appliquer aux personnes de nationalité française.

Par ailleurs, les personnes physiques, quelle que soit leur nationalité, qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles établissent leur domicile fiscal en France ne sont imposables qu'à raison de leurs biens et droits immobiliers situés en France et des parts ou actions de sociétés ou d'organismes, situés en France ou hors de France, à hauteur de la fraction de leur valeur représentative de biens et droits immobiliers situés en France, et cela jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle elles ont établi leur domicile fiscal en France.

I. Définition du domicile fiscal

A. Règle générale

10

Le domicile fiscal est défini au titre de l'IFI comme en matière d'impôt sur le revenu par l'article 4 B du CGI, sous réserve de l'application des conventions internationales (BOI-INT-DG-20-20-80).

Aux termes de l'article 4 B du CGI, doivent être considérées comme ayant leur domicile fiscal en France :

- les personnes qui ont en France leur foyer ;

- celles qui ont en France le lieu de leur séjour principal ;

- 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 ;

- celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

1. Personnes qui ont en France leur foyer

20

D'une manière générale, le foyer s'entend du lieu où les conjoints et leurs enfants habitent normalement, c'est-à-dire du lieu de leur résidence habituelle à condition que cette résidence en France ait un caractère permanent.

Cette résidence demeure le foyer des conjoints même si l'un ou l'autre est amené, en raison des nécessités de sa profession, à séjourner ailleurs temporairement ou pendant la plus grande partie de l'année, dès lors que, normalement, la famille continue d'y habiter et que tous ses membres s'y retrouvent.

2. Personnes qui ont en France le lieu de leur séjour principal

30

La condition de séjour principal est réputée remplie lorsque l'un ou l'autre des conjoints est personnellement et effectivement présent à titre principal en France, quels que puissent être, par ailleurs, le lieu et les conditions de séjour de son conjoint et de ses enfants. Peu importe également que les intéressés vivent à l'hôtel ou dans un logement mis gratuitement à leur disposition.

En règle générale, doivent être considérés comme ayant en France le lieu de leur séjour principal les contribuables qui y séjournent pendant plus de six mois au cours d’une année donnée.

Cependant, la durée de séjour de plus de six mois au cours d'une même année ne constitue pas un critère absolu. En effet, le Conseil d'État s'est abstenu de se référer à ce critère lorsque les circonstances de fait donnaient à penser que le contribuable avait bien en France le lieu de son séjour principal, 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 (voir notamment : CE, arrêt du 19 novembre 1969, n° 75295 ; CE, arrêt du 16 juillet 1976, n° 94488).

3. Personnes qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non

40

Doivent être considérées comme ayant leur domicile en France 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.

Pour les salariés, le domicile est fonction du lieu où ils exercent effectivement et régulièrement leur activité professionnelle.

Pour les redevables non salariés, il convient de rechercher s'ils ont en France un point d'attache fixe, un établissement stable ou une exploitation et si la majeure partie de leurs profits s'y rattache.

Lorsque le redevable exerce simultanément plusieurs professions ou la même profession dans plusieurs pays, l'intéressé est considéré comme domicilié en France s'il y exerce son activité principale. L'activité principale s'entend de celle à laquelle le redevable 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 de considérer que l'activité principale est celle qui procure à l'intéressé la plus grande part de ses revenus. Il s'agit, bien entendu, de l'ensemble des revenus perçus en France et à l'étranger, c'est-à-dire des « revenus mondiaux » .

4. Personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques

50

Il s'agit du 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.

Selon la Cour de cassation (Cass. com., 30 mai 2000, n° 98-10983), justifie légalement sa décision selon laquelle un redevable a en France le centre de ses intérêts économiques et doit être considéré comme y ayant son domicile fiscal, le tribunal qui relève que :

- ce contribuable dispose en France non seulement d'un important patrimoine immobilier, constitué de onze immeubles loués, mais également d'un portefeuille de valeurs mobilières tout aussi important sur des comptes bancaires ;

- pour l'ensemble des années litigieuses, les revenus perçus en France par ce même contribuable, pris à juste titre pour leur montant brut et non pas net, étaient d'un montant nettement supérieur à ses revenus résultant de son activité professionnelle exercée pour des périodes variables hors de France.

La Cour admet ainsi que le centre des intérêts économiques peut être notamment défini comme le lieu où est situé l'essentiel du patrimoine du redevable et où est perçue la plus grande partie de ses revenus.

Par le même arrêt, la Cour indique au surplus que ce sont les revenus bruts qui doivent être pris en considération et non les revenus nets. Il est en effet manifeste que la notion de revenus renvoie en ce cas au concept économique de ressources et non à une catégorie juridique comme celle du revenu net imposable.

B. Modalités d'application

1. Caractère alternatif des critères

60

Pour qu'un redevable soit considéré comme fiscalement domicilié en France, il suffit qu'un seul des quatre critères énumérés au I § 10 à 50 soit rempli.

La Cour de cassation a implicitement rappelé que les critères énoncés à l'article 4 B du CGI étaient alternatifs et indépendants les uns des autres (Cass. Com., 30 mai 2000, n° 98-10983).

2. Appréciation du domicile fiscal à la date du fait générateur de l'impôt

70

Si les critères de la domiciliation fiscale visés par l'article 4 B du CGI sont les mêmes en matière d'IFI et d'impôt sur le revenu, les périodes de référence pour apprécier ces critères diffèrent.

L'impôt sur le revenu vise en effet la taxation d'un flux de revenus réalisés entre le 1er janvier et le 31 décembre d'une année. L'appréciation des critères prévus par l'article 4 B du CGI peut donc se faire tout au long de l'année.

En revanche, en matière d'IFI, c'est le patrimoine immobilier dans l'état où il se trouve au 1er janvier de l'année, date du fait générateur de l'impôt, qui est taxé. La domiciliation est donc uniquement appréciée à cette date.

Dans un arrêt rendu en matière d'impôt de solidarité sur la fortune et transposable à l'IFI, la Cour de cassation confirme cette analyse en rappelant que le domicile fiscal s'apprécie au 1er janvier de chaque année d'imposition, date du fait générateur de l'impôt, et que le changement de domicile en cours d'année ne peut avoir une influence qu'au titre de l'ISF dû au 1er janvier de l'année suivante (Cass. Com., 21 juin 2011, n° 10-23136).

C. Cas particulier : agents de l'État exerçant leurs fonctions à l'étranger

80

Les agents de l'État tels que les personnels civils et militaires, les fonctionnaires statutaires et employés de nationalité française ou étrangère placés sous contrat de travail avec l'État français et

exerçant en cette qualité leur activité à l'étranger doivent être considérés comme domiciliés en France lorsqu'ils ne sont pas soumis, dans le pays où ils exercent leurs fonctions, à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

II. Étendue des obligations fiscales

A. Cas général

90

Conformément aux dispositions de l'article 964 du CGI, pour les redevables domiciliés en France, quelle que soit leur nationalité, le champ d'application de l'IFI est général : il correspond, sous réserve du cas exposé au **II-B § 100**, au patrimoine immobilier mondial, c'est-à-dire qu'il comprend tous les biens et droits immobiliers, détenus directement ou indirectement, qu'ils soient situés en France ou à l'étranger, appréciés au 1er janvier de l'année d'imposition.

Il s'agit :

- des biens et droits immobiliers détenus directement visés au 1° de l'article 965 du CGI situés en France et hors de France ;

- des parts ou actions de sociétés ou d'organismes définies au 2° de l'article 965 du CGI, établies en France et hors de France, à raison de leur valeur représentative de biens ou droits immobiliers imposables situés en France et hors de France.

100

Par ailleurs, lorsque le redevable a son domicile fiscal en France, il convient d'examiner la situation de chacune des personnes qui composent le foyer fiscal au regard des critères de domicile énoncés par le 1 de l'article 4 B du CGI, et de déterminer, par voie de conséquence, le champ d'application de l'impôt au regard de chacun des membres du foyer.

Ainsi, les biens immobiliers étrangers appartenant au conjoint ou aux enfants d'un redevable domicilié en France, au sens fiscal du terme, ne sont compris dans l'assiette de l'impôt que pour autant que le conjoint et les enfants sont eux-mêmes personnellement considérés comme fiscalement domiciliés en France.

Pour plus de détails sur l'étendue des obligations fiscales des redevables non domiciliés en France, se reporter au BOI-PAT-IFI-10-20-30.

Exemple :

M. et Mme X sont mariés sans enfant. M. X vit en France, où il est commerçant. Mme X exerce une activité professionnelle à Rome et y réside principalement.

Au 1er janvier N, le patrimoine du foyer est composé des biens suivants :

Biens communs :

- une villa située en France évaluée 2 000 000 €,

- un immeuble de rapport situé en France évalué 4 500 000 € ;

Biens propres :

- un appartement situé à Rome appartenant à Mme X évalué 1 000 000 €,

- un appartement situé en France appartenant à Mme X évalué 1 500 000 €.

Total : 9 000 000 €.

En application des principes rappelés ci-avant, l'appartement sis à Rome ne sera pas soumis à l'impôt sur la fortune immobilière (IFI).

Sont donc passibles de l'impôt :

2 000 000 € + 4 500 000 € + 1 500 000 € = 8 000 000 €.

Dans l'hypothèse où l'appartement situé à Rome serait un bien de communauté, la moitié de sa valeur serait à ajouter à celle des biens passibles de l'impôt. Dans ce cas, les biens passibles de l'IFI s'élèveraient à 8 500 000 €.

B. Exception : personnes qui deviennent résidentes de France

110

L'article 964 du CGI institue, en faveur des personnes physiques qui deviennent des résidents de France, une exception au principe général d'imposition à l'IFI à raison du patrimoine immobilier mondial, sans préjudice, le cas échéant, de l'application des stipulations plus favorables des conventions fiscales internationales.

Ainsi, les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France et qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles s'y domicilient, ne sont imposables qu'à raison de leurs seuls biens et droits immobiliers situés en France et de leurs parts ou actions de sociétés ou d'organismes pour la fraction de leur valeur représentative de biens et droits immobiliers situés en France.

La condition de non-domiciliation fiscale en France pendant les cinq années précédant celle de la domiciliation fiscale en France est appréciée au regard des dispositions de l'article 4 B du CGI (cf. I § 10 et suivants) ou, le cas échéant, des stipulations de la convention fiscale internationale éventuellement applicable (BOI-INT-DG-20-20-80).

Ainsi, les personnes éligibles à ce dispositif sont celles qui, quelle que soit leur nationalité, n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI ou, en présence d'une convention fiscale internationale, qui n'ont pas été résidentes de France au sens de cette convention, et cela au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles se domicilient en France.

Cette disposition s'applique au titre de chaque année au cours de laquelle le redevable conserve son domicile fiscal en France, et cela jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle le domicile fiscal a été établi en France.

Remarque 1 : Cette mesure s'applique quel que soit le motif de l'établissement du domicile fiscal en France (mobilité professionnelle, retraite, etc.).

Remarque 2 : Le bénéfice du régime de faveur n'est pas perdu en cas d'aller-retour entre la France et l'étranger durant les cinq ans de sa durée d'application. Ainsi, par exemple, un contribuable éligible au régime à compter de l'année N pourra encore bénéficier de celui-ci au titre des années N+4 et N+5 malgré une résidence fiscale à l'étranger en N+2 et N+3.

120

Pour apprécier si le redevable peut bénéficier de ces dispositions particulières, il convient d'apprécier sa situation en tenant compte le cas échéant des années antérieures à la création de l'IFI au 1er janvier 2018.

Exemple : M. X, cadre français poursuivant une carrière internationale depuis 2012 pour le compte de la société Y, dont le siège social est situé en France, est résident fiscal étranger depuis cette date.

Il s'est installé en France le 1er octobre 2017 pour y créer et développer une société de conseil.

Il est assujetti à l'IFI à compter du 1er janvier 2018, notamment à la suite de l'acquisition d'une résidence secondaire en France.

Au titre des années 2018 à 2022, M. X sera soumis à l'IFI sur ses seuls biens immobiliers, détenus directement et indirectement, situés en France. A compter de l'IFI dû au titre de l'année 2023, il sera redevable de cet impôt dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire sur l'ensemble de son patrimoine immobilier, situé en France comme à l'étranger, s'il est toujours résident fiscal de France.

130

En cas de retour en France avant le 1er janvier 2018, les dispositions mentionnées ci-dessus sont applicables en tenant compte des années déjà écoulées depuis le retour en France.

Exemple : Un redevable est devenu résident fiscal de France en 2013, après avoir été domicilié à l'étranger pendant cinq années.

Ce redevable ne pourra bénéficier du régime de faveur qu'au titre de l'IFI de l'année 2018.

A compter de l'IFI du au titre de l'année 2019, ce redevable, s'il est toujours domicilié en France, sera imposé sur son patrimoine immobilier situé en France comme à l'étranger.

De manière générale, un redevable qui est domicilié en France depuis 2012 et qui le demeure par la suite, est ainsi nécessairement imposé sur son patrimoine immobilier situé en France comme à l'étranger dès l'IFI dû au titre de l'année 2018.