RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-CHAMP-10-20130131
Date de publication : 31/01/2013
Date de fin de publication : 25/06/2014

IR - Champ d'application et territorialité - Personnes imposables et domicile fiscal

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Champ d'application et territorialité
Titre 1 : Personnes imposables et domicile fiscal

Sommaire :

I. Définition du domicile fiscal
II. Critères d'ordre personnel
A. Foyer en France
B. Séjour principal en France
1. Principe
2. Cas particuliers
III. Critères d'ordre professionnel
A. Exercice d'une activité professionnelle
1. Salariés et mandataires sociaux
2. Professions indépendantes
B. Activité principale
IV. Critères d'ordre économique
V. Application des critères

1

Le champ d'application de l'impôt sur le revenu est fixé par référence aux seules notions de domicile fiscal ou de source du revenu.

10

L'article 4 B du code général des impôt (CGI) donne une définition précise du domicile inspirée de la jurisprudence du Conseil d'État et des critères retenus par l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE).

Sont ainsi considérés comme fiscalement domiciliés en France :

- les personnes qui ont sur le territoire français leur foyer ou le lieu de leur séjour principal,

- celles qui y exercent une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles n'établissent que cette activité est exercée en France à titre accessoire,

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

- les agents de l'État exerçant leurs fonctions ou chargés de mission dans un pays où ils ne sont pas soumis à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

Les incidences de cette définition se trouvent atténuées par le jeu des conventions fiscales internationales destinées à éviter les doubles impositions, la règle de droit international prévalant toujours sur la loi interne, en vertu de l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958 et de la hiérarchie des normes.

20

Sous réserve de l'application des conventions internationales, les contribuables domiciliés en France sont soumis à une obligation fiscale illimitée et sont imposés dans les conditions de droit commun sur l'ensemble de leurs revenus de source française ou étrangère (article 4 A du CGI). Une exception est toutefois prévue en faveur des salariés détachés à l'étranger par leur entreprise et qui ont conservé leur foyer en France (article 81 A du CGI, article 197 C du CGI et BOI-IR-RSA-GEO-10).

À cet égard, les revenus réalisés à l'étranger sont imposables, même s'ils n'ont pas été transférés en France (CE, arrêt du 21 mars 1960, n° 43229).

30

Les contribuables domiciliés hors de France sont imposables à raison de leurs seuls revenus de source française limitativement énumérés par la loi. Toutefois, la base d'imposition des contribuables de nationalité étrangère, domiciliés dans des pays n'ayant pas conclu de convention avec la France et qui disposent d'une ou plusieurs habitations dans notre pays, ne peut être inférieure à trois fois la valeur locative de cette ou de ces habitations (article 164 C du CGI).

40

Enfin, aux termes de l'article 4 bis du CGI, sont également passibles de l'impôt sur le revenu, les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

50

Pour l'application de l'impôt sur le revenu, la France s'entend, du point de vue territorial :

- de la France continentale, des îles du littoral et de la Corse ;

- des quatre départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) sous réserve de certaines particularités concernant principalement le calcul de l'impôt (BOI-IR-LIQ-20-30-10).

En revanche, elle n'inclut pas les collectivités d'outre-mer de la République française, régies par l' article 74 de la Constitution du 4 octobre 1958 (Polynésie française, Terres australes et antarctiques françaises, Wallis et Futuna, Saint-Barthélemy, Saint-Martin et Saint-Pierre-et-Miquelon) ou par les articles 76 et 77 de la Constitution du 4 octobre 1958 (Nouvelle-Calédonie), qui disposent d'une compétence propre en matière fiscale.

Dans ces conditions, les dispositions applicables à la France métropolitaine et aux départements d'outre-mer ne s'étendent pas aux collectivités d'outre-mer.

Toutefois, le régime fiscal en vigueur à la Guadeloupe est applicable de plein droit à Saint-Barthélemy. En conséquence, il convient de considérer que les contribuables des îles de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin sont passibles tant de l'impôt sur le revenu que des autres impôts directs nationaux.

Bien qu'étant devenu département, Mayotte demeure, à titre transitoire et au plus tard jusqu'à fin 2013, soumis à des règles fiscales spécifiques.

60

Les règles particulières concernant les personnes non domiciliées en France sont exposées au BOI-IR-DOMIC.

I. Définition du domicile fiscal

70

L'article 4 B du CGI définit la notion de domicile fiscal, selon des critères d'ordre personnel (cf. II § 100 à 150), professionnel (cf. III § 160 à 220) et économique (cf. IV § 230 à 290).

80

La notion de « chef de famille » ayant été supprimée du CGI, les époux sont placés sur un pied de stricte égalité. Ainsi, les époux ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) sont en principe soumis à l'imposition commune en France, quelle que soit leur nationalité, lorsque l'un ou l'autre :

- a en France son foyer ou le lieu de son séjour principal,

- ou exerce en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'il ne justifie que cette activité y est exercée à titre accessoire,

- ou possède en France le centre de ses intérêts économiques.

90

Si l'un des époux ou partenaires ne répond pas à ces critères, l'obligation fiscale du ménage ne porte que sur :

- l'ensemble des revenus de l'époux ou du partenaire domicilié en France,

- les revenus de source française de l'autre époux ou partenaire (sous réserve des conventions internationales).

De même, si l'un des enfants ou des personnes invalides à charge ne répond pas aux mêmes critères, seuls ses revenus de source française sont compris dans l'imposition commune.

Néanmoins, bien que leurs revenus de source étrangère soient exclus de la base d'imposition, ces personnes doivent être prises en compte pour la détermination du quotient familial applicable.

II. Critères d'ordre personnel

A. Foyer en France

100

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

110

Cette résidence demeure le foyer du contribuable même s'il 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 (CE, arrêt du 23 avril 1958, n° 37792). Ainsi, les salariés détachés provisoirement à l'étranger par leur entreprise sont normalement considérés comme fiscalement domiciliés en France s'ils ont laissé leur famille dans notre pays.

Se reporter toutefois au BOI-RSA-GEO pour les régimes spéciaux d'exonérations liés à la mobilité internationale des salariés.

B. Séjour principal en France

120

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.

1. Principe

130

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.

Ainsi, ont été considérés comme imposables en France :

- un contribuable qui avait séjourné à l'hôtel, en France du 10 mai N au 7 février N + 1 (CE, arrêt du 17 juin 1946, n° 59353) ;

- un contribuable qui, au cours de l'année considérée, avait résidé pendant trois cent deux jours dans une chambre d'hôtel (CE, arrêt du 5 juillet 1961, n° 37182) ;

- un étranger qui avait effectué durant plusieurs années de fréquents séjours dans notre pays dont la durée au cours d'une même année n'avait jamais été inférieure à six mois (CE, arrêt du 20 février 1961, n° 50475) ;

- un contribuable qui, au cours des années en cause, avait habité à Paris à deux adresses successives et n'avait effectué que quelques voyages à l'étranger (CE, arrêt du 23 février 1966, n° 62460) ;

- un contribuable ressortissant des États-Unis d'Amérique et salarié dans une société américaine dont il représentait les intérêts dans les pays d'Europe autres que la France, et dans les pays du Moyen-Orient. Ce contribuable disposait depuis plusieurs années d'un appartement à Paris où sa famille résidait en permanence ainsi que lui-même, sauf lorsque ses obligations professionnelles le

conduisaient à voyager à l'étranger (il ne faisait pas à l'étranger de séjour durable et il n'alléguait pas y avoir eu une résidence) [Conseil d'État, 8 / 9 SSR, arrêt du 16 juillet 1976, n° 94488] ;

- un étudiant étranger qui a résidé en France de manière permanente d'octobre N à octobre N + 4 et n'a été admis à poursuivre ses études à l'université d'Alger qu'à compter du 6 décembre N + 4. Il a pu ainsi être regardé comme ayant eu au cours des années N + 3 et N + 4 le lieu de son séjour principal en France (Conseil d'État, 9 / 7 SSR, arrêt du 4 juillet 1984, n° 33800) ;

- une personne de nationalité étrangère dont les enfants sont scolarisés en France et qui utilise régulièrement l'appartement dont elle est propriétaire dans ce pays - ainsi que l'atteste le montant des communications téléphoniques acquitté au titre de cette résidence. Elle doit être considérée comme ayant en France son foyer et le lieu de son séjour principal et, conséquemment, son domicile fiscal (Conseil d'État, 7 / 8 SSR, arrêt du 10 février 1989, n° 58873).

140

À l'inverse,

- un étranger qui n'avait effectué en France, où il résidait à l'hôtel, que des séjours n'excédant pas soixante-cinq à soixante-dix jours par an, n'a pas été regardé comme ayant le lieu de son séjour principal dans notre pays (CE, arrêt du 22 octobre 1962, n° 36605).

- Il en a été de même pour le chef monteur d'une société française, employé par celle-ci, tantôt en France, tantôt à l'étranger, dès lors que durant la plus grande partie de l'année considérée, l'intéressé avait résidé, travaillé et perçu ses salaires à l'étranger, sans avoir en France d'habitation personnelle autre que celle de ses parents (CE, arrêt du 22 février 1965, n° 51722).

2. Cas particuliers

150

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 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.

Ainsi jugé à l'égard :

- de l'associé principal d'une société française, qui, même s'il n'avait pas conservé en France d'habitation à sa disposition, effectuait chaque année, dans notre pays, des séjours fréquents et prolongés motivés par ses fonctions au sein de ladite société. Au cas particulier, la femme de l'intéressé, séparée de biens mais ne faisant pas l'objet d'une imposition distincte, résidait en France, depuis plusieurs années (CE, arrêt du 19 mars 1958, n° 38090) ;

- d'un contribuable qui n'avait résidé durablement dans aucun des nombreux pays où il effectuait des déplacements pour les besoins de sa profession. L'intéressé faisait des séjours périodiques en France, dans une propriété appartenant à sa femme, où celle-ci et leurs enfants étaient domiciliés ; il rendait régulièrement visite aux différentes maisons françaises pour le compte desquelles il prospectait les marchés étrangers (Conseil d'État, Section, arrêt du 24 mars 1972, n° 75492) ;

- d'un contribuable qui, au cours des années considérées, avait résidé en France pendant une durée nettement supérieure à celle des séjours effectués dans différents pays étrangers (Conseil d'État, 8 / 9 SSR, arrêt du 19 novembre 1969, n° 75925).

Remarque : Il n'y a pas lieu de s'attacher à la règle des six mois pour l'imposition des revenus de l'année au cours de laquelle le contribuable acquiert un domicile en France ou, au contraire, transfère son domicile à l'étranger : l'imposition est alors établie en application des règles fixées à cet égard par les article 166 du CGI , article 167 du CGI et article 167 bis du CGI.

III. Critères d'ordre professionnel

160

Les contribuables exercent à titre principal une activité professionnelle en France.

A. Exercice d'une activité professionnelle

170

En vertu du b du 1 de l'article 4 B du CGI, doivent être également 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.

1. Salariés et mandataires sociaux

180

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

Pour le cas particulier des salariés français détachés à l'étranger par leur entreprise et des agents de l'État en service à l'étranger, se reporter aux BOI-RSA-GEO-10, BOI-RSA-GEO-20 et BOI-RSA-GEO-30.

Pour les mandataires sociaux d'une société dont le siège social ou le siège de direction effective est situé en France, cette situation implique, en principe, l'exercice en France du mandat social.

2. Professions indépendantes

190

Pour les personnes exerçant une profession non commerciale ou tirant leurs revenus d'exploitations industrielles, commerciales, artisanales ou agricoles, il convient de rechercher si elles ont en France un point d'attache fixe, un établissement stable ou une exploitation et si la majeure partie de leurs profits s'y rattachent.

200

Ainsi, doivent être regardés comme exerçant une activité professionnelle en France :

- un contribuable de nationalité libanaise qui réside en France depuis plusieurs années, où il est locataire d'un appartement, et qui y a poursuivi au cours de l'année litigieuse l'activité commerciale à laquelle il se livre soit personnellement, soit sous le couvert d'une société étrangère dont il est le maître (CE, arrêt du 21

janvier 1963, n° 46547). L'intéressé prétendait ne pas avoir en France le centre de son activité commerciale pour les motifs suivants :

- il avait fait au cours de ladite année de nombreux voyages à l'étranger,

- il n'avait pas été soumis à la contribution des patentes,

- certaines des affaires qu'il avait entreprises n'auraient pu être menées à bonne fin ou lui auraient causé des pertes ;

- un étranger qui détient la quasi-totalité des parts d'une société française et assure, par l'intermédiaire de cette société ou de ses agences et filiales installées hors de France, la représentation exclusive d'entreprises pour la plupart de nationalité française. L'intéressé disposait en outre dans notre pays d'un appartement dans lequel sa famille réside en permanence et où lui-même effectue de nombreux séjours (Conseil d'État, 7 SS, arrêt du 3 mai 1968, n° 67951).

Au cas d'espèce, le contribuable originaire d'un pays du Moyen-Orient dont il se disait le délégué permanent pour l'Europe, prétendait traiter ses affaires les plus importantes dans une ville d'Arabie. En fait, il avait la représentation exclusive, pour les pays arabes de cette partie du monde, d'un certain nombre de fabricants français de matériels et produits. De plus l'intéressé avait une habitation en France depuis 1940 et n'avait pas présenté son passeport.

210

Par contre, n'exercent pas une activité professionnelle en France :

- un représentant non salarié de diverses maisons de tissus françaises et étrangères qui exerce exclusivement son activité hors du territoire français. Le fait que certaines maisons françaises lui aient versé des commissions en France et qu'il y dispose d'une résidence d'où lui sont transmis les ordres de ses commettants pendant ses tournées, lesquelles durent d'ailleurs de sept à huit mois par an, ne saurait permettre de regarder son activité de représentation comme exercée en France (CE, arrêt du 11 avril 1962, n° 53256) ;

- un étranger, représentant une société étrangère, qui ne séjourne en France que soixante-cinq à soixante-dix jours par an (CE, arrêt du 22 octobre 1962, n° 36505).

B. Activité principale

220

Lorsque le contribuable 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 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 de considérer que l'activité principale est celle qui procure à l'intéressé, directement ou indirectement, la plus grande part de ses « revenus mondiaux ».

IV. Critères d'ordre économique

230

Les contribuables ont le centre de leurs intérêts économiques en France.

Il s'agit du 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.

Pour les titulaires de mandats sociaux au sein de plusieurs sociétés dont les sièges sociaux ou de direction effective respectifs sont situés dans différents pays, le centre des intérêts économiques est recherché, selon les circonstances propres à chaque espèce, en tenant compte des liens entre les mandats sociaux exercés.

240

Ainsi, la jurisprudence a fixé hors de France le centre des intérêts économiques des personnes suivantes :

- un étranger résidant en France qui n'a pas le siège de ses intérêts et de ses affaires dans notre pays et tire tous ses revenus de propriétés sises à l'étranger (CE, arrêt du 25 juillet 1936, n° 51977),

- un étranger qui n'exerce aucune profession dans notre pays, a investi ses capitaux à l'étranger et effectue hors de France de fréquents voyages pour affaires (CE, arrêt du 1er mars 1937, n° 53663),

- une personne n'exerçant aucune profession en France. L'intéressé se bornait à gérer en France un portefeuille de valeurs mobilières étrangères déposées à l'étranger (CE, arrêt du 8 février 1960, n° 44881),

- un contribuable de nationalité tunisienne, qui n'exerce aucune activité professionnelle en France et n'y possède aucun bien ou propriété dont il tirerait des revenus. Il n'a pas le centre de ses intérêts économiques en France, même s'il a manifesté l'intention de réinvestir en France d'importants capitaux provenant de Tunisie (CE, arrêt du 16 mai 1966, n° 65026 et 65061).

250

Enfin, 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. Ainsi un Français qui, pendant l'année d'imposition, a tiré la plus grande partie de ses revenus de l'exploitation de plusieurs fonds de commerce situés à l'étranger ne peut, quelle que soit l'importance des investissements qu'il a effectués en France au cours de ladite année, être regardé comme ayant le centre de ses intérêts économiques dans notre pays (Conseil d'État, 8 / 7 SSR, arrêt du 27 janvier 1971, n° 74995).

260

De même ne peut être regardé comme ayant le centre de ses intérêts en France un contribuable qui est propriétaire en France de plusieurs exploitations agricoles d'une superficie totale de 166 hectares et qui y dispose d'une grande résidence où il a installé un bureau d'études occupant quatre employés, mais qui a retiré la plus grande partie de ses revenus de l'exploitation de domaines agricoles représentant plus de 1400 hectares qu'il possédait en Algérie et au Maroc (Conseil d'État, 8 / 9 SSR, arrêt du 11 mars 1970, n° 69588).

270

À l'inverse, doit être considéré comme ayant le centre de ses intérêts économiques en France, un contribuable :

- qui n'a tiré aucun revenu de l'activité qu'il prétend exercer à l'étranger dans deux sociétés commerciales ;

- qui ne justifie de son absence de France, au cours des trois années d'imposition, que pour une période de trois mois environ. Il est précisé que la famille de l'intéressé avait, pendant la période considérée, résidé en France, où lui-même avait disposé de comptes bancaires approvisionnés, occupé des emplois de direction et possédé des intérêts dans plusieurs sociétés établies dans notre pays (CE, arrêt du 26 avril 1968, n° 68408).

Doit être regardé comme n'ayant pas cessé d'avoir en France le centre de ses intérêts et par suite son domicile réel, un pilote de ligne qui, tout en conservant son affectation de base en métropole où il disposait de deux résidences, a été appelé par la compagnie française qui l'employait à servir temporairement en Nouvelle-Calédonie où il a séjourné durant une période d'un peu plus de six mois qui comprenait d'ailleurs la durée de ses congés (Conseil d'État, 8 / 9 SSR, arrêt du 21 juin 1978, n° 06644).

280

Doit être regardé comme ayant eu, au cours de la période d'imposition, le centre de ses intérêts sur le territoire français et, par suite, comme ayant son domicile en France un contribuable :

- qui est arrivé en France, accompagné de son épouse, de son fils et de l'épouse de celui-ci, après avoir vendu en Égypte, selon ses propres déclarations « la plupart de ses biens » ;

- qui a acquis un appartement en France pour lui-même et son épouse et un second appartement pour son fils ;

- qui a pris à la même époque des participations dans différentes affaires par l'acquisition de parts d'une société civile immobilière, d'actions d'une société anonyme de banque et de parts d'une société à responsabilité limitée, exerçant les fonctions de gérant de cette dernière et en a reçu à ce titre une rémunération mensuelle régulière ;

- qui a disposé en France de comptes bancaires approvisionnés.

Il est précisé que l'intéressé avait conservé au Caire une résidence et un bureau d'affaires (Conseil d'État, 8 / 9 SSR, arrêt du 25 janvier 1978, n° 95424).

290

Doit être regardé comme ayant transféré en France le centre de ses intérêts et comme ayant son domicile en France, un contribuable :

- qui séjournait à titre professionnel au Nigeria depuis N, dont la femme et les cinq enfants sont demeurés en France depuis N + 7 ;

- a réduit en N + 30 en raison des perturbations politiques locales, l'activité de l'entreprise de commerce qu'il avait fondée au Nigeria ;

- est revenu en France où il a effectué d'importants apports en compte courant dans une galerie de tableaux parisienne dont son épouse était gérante, tout en procédant à divers placements d'argent, notamment sous forme d'achats de biens

immobiliers (Conseil d'État, 7 / 9 SSR, arrêt du 7 décembre 1983, n° 21213).

V. Application des critères

300

Il est souligné que les arrêts cités aux § 110 à 290 concernent, pour la plupart d'entre eux, des années d'imposition relevant de l'ancien régime de la territorialité. Les critères de domiciliation auxquels ils se réfèrent s'appliquent également dans le cadre du régime issu de la loi n° 76-1234 du 29 décembre 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 à l'impôt sur le revenu.

310

Pour qu'un contribuable soit domicilié en France, il suffit que l'un des critères soit rempli.

Exemple : Les contribuables qui ont en France le centre de leurs intérêts professionnels ou économiques sont censés avoir leur domicile réel dans notre pays quelles que soient les autres circonstances susceptibles d'affecter leur situation.

320

Il en a été jugé ainsi à l'égard :

- d'un contribuable de nationalité française qui, ayant en France le centre de ses intérêts, avait effectué un séjour important à l'étranger au cours de l'année d'imposition (Conseil d'État, 7 SS, arrêt du 13 mars 1968, n° 66801),

- d'un contribuable de nationalité suisse qui possède en France le centre principal de ses intérêts. Le Conseil d'État n'a pas pris en considération le fait que l'intéressé était tenu par la législation suisse d'être domicilié dans ce pays pour y remplir les fonctions d'administrateur d'une société (CE, arrêt du 20 décembre 1937, n° 58316).

330

Le fait pour un marin de l'État d'être embarqué à bord d'un navire de la marine nationale au cours de l'année d'imposition ne suffit pas à faire perdre à l'intéressé son domicile fiscal en France alors même que lui serait attribuée, pendant tout ou partie de la période d'embarquement, une indemnité qui est réservée aux personnels appelés à servir hors du territoire métropolitain (CE, arrêt du 25 janvier 1985, n° 54902).