RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-10-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012

INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - Articulation des conventions fiscales internationales avec les règles de territorialité de droit interne - En matière d'impôt sur le revenu

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale
Dispositions communes
Titre 2 : Droit conventionnel
Chapitre 1 : Articulation des conventions fiscales internationales avec les règles de territorialité de droit interne
Section 1 : En matière d'impôt sur le revenu

Sommaire :

I. Domicile et résidence
A. Le domicile fiscal au sens du droit interne
B. Suprématie de la notion de « résident » en droit conventionnel sur la notion de « domicile fiscal » en droit interne.
II. Modalités d'imposition
A. Règles prévues en droit interne
1. Obligation fiscale illimitée
2. Obligation fiscale restreinte
3. Revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale
B. Incidence des conventions

1

Le territorialité de l'impôt sur le revenu, définie par le droit interne, est fixée par référence aux notions de domicile fiscal et de source du revenu. Il s'applique sous réserve des conventions internationales.

I. Domicile et résidence

A. Le domicile fiscal au sens du droit interne

10

En droit interne français, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens du 1 de l'article 4 B du CGI les personnes qui ont leur foyer ou leur lieu de séjour principal en France, celles qui y exercent leur activité professionnelle à titre principal ou celles qui y ont le centre de leurs intérêts économiques.

Le 2 de l'article 4 B du CGI considère également comme ayant en France leur domicile fiscal les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger sans y être soumis à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

Pour plus de précisions, se référer au BOI-IR-CHAMP.

B. Suprématie de la notion de « résident » en droit conventionnel sur la notion de « domicile fiscal » en droit interne.

20

Les dispositions de l'article 4 B du CGI relatives à la définition du domicile fiscal en droit interne ne sont applicables que sous réserve des conventions internationales.

30

À ce sujet, il est rappelé qu'en droit conventionnel la notion de « résident » est déterminante à trois égards:

1° Lorsqu'il s'agit de définir le champ d'application d'une convention quant aux personnes qui seront concernées par les dispositions de l'accord ;

2° Pour résoudre les cas de double imposition qui résultent du fait qu'un contribuable peut être considéré comme fiscalement domicilié dans chacun des États contractants, conformément au droit interne de l'un et l'autre État (conflit de double domicile fiscal) ;

3° Pour résoudre les cas où la double imposition provient d'un conflit relatif à l'imposition dans l'État de résidence du contribuable et dans l'État de la source du revenu, lorsque cette résidence et cette source ne sont pas situées dans le même État contractant.

40

C'est précisément pour éviter de pareils conflits, et notamment ceux relatifs au double domicile fiscal, qu'au regard de l'application de la loi n°76-1234 du 29 décembre 1976 et dans les cas où les relations fiscales entre la France et l'un des États contractants avec lesquels elle est liée par une convention fiscale sont appelées à jouer, la notion de « résident », appréciée au sens de la convention qui est en cause, prévaudra toujours sur celle du « domicile fiscal » résultant des dispositions de l'article 4 B du CGI.

50

Dès lors, une personne considérée pour l'application d'une convention fiscale conclue par la France comme « résidente » de l'autre État contractant ne peut pas être regardée comme domiciliée fiscalement en France pour la mise en œuvre du droit interne français alors même qu'elle aurait son domicile fiscal dans notre pays au sens de l'article 4 B du CGI susvisé.

Il s'ensuit notamment que les rémunérations de source française perçues par un salarié qui, par application d'une convention fiscale, a la qualité de « résident » de l'autre État contractant seront soumises à la retenue à la source instituée par l'article 182 A du CGI dès lors qu'en tout état de cause l'intéressé ne pourra pas être considéré comme domicilié fiscalement en France pour l'application des dispositions de cet article.

60

Ainsi, une personne qui est à la fois domiciliée en France et domiciliée dans un autre État contractant au regard de la loi fiscale interne de chacun de ces deux Etats doit être considérée comme résidente de l'État où elle a son foyer d'habitation permanent. Si elle a son foyer d'habitation dans les deux États contractants, elle sera considérée comme résidente de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits. Si ces derniers ne peuvent pas être déterminés, elle sera considérée comme résidente de l'État où elle séjourne de façon habituelle . Si elle séjourne de façon habituelle dans chacun des deux États ou dans aucun des d'eux, elle sera considérée comme résidente de l'État dont elle possède la nationalité.

II. Modalités d'imposition

A. Règles prévues en droit interne

1. Obligation fiscale illimitée

70

Au termes des dispositions de l'article 4 A du CGI, les contribuables domiciliés en France sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun à raison de l'ensemble de leurs revenus, qu'ils soient de source française ou étrangère, sous réserve de l'application des conventions internationales.

À cet égard, les revenus réalisés à l'étranger sont imposables, même s'ils n'ont pas été transférés en France.

80

Des dispositions particulières ont été prévues en ce qui concerne les salariés envoyés à l'étranger par leur entreprise et les agents de l'État en service à l'étranger.

2. Obligation fiscale restreinte

90

Les règles de territorialité et les conditions d'imposition des personnes domiciliées hors de France résultent pour l'essentiel de la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976.

Les personnes domiciliées hors de France sont soumises à une obligation fiscale restreinte. Elles sont imposables en France à raison de leurs seuls revenus de source française (Art. 164 B du CGI).

3. Revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale

100

Les dispositions de l'article 165 bis du CGI prévoient que « *Nonobstant toute disposition contraire du présent code, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* ».

B. Incidence des conventions

110

Des conventions fiscales ont été conclues avec de nombreux pays ou territoires.

Selon ces conventions, le droit d'imposer d'un État repose sur les critères de résidence de la personne et source du revenu. La qualification conventionnelle du revenu à imposer résultera par ailleurs de la qualification attribuée en droit interne.

Ainsi, les conventions fiscales permettent non seulement de fonder le droit d'un État contractant à imposer une personne sur ses revenus mondiaux quand cette dernière est résidente de cet État mais également à fonder son obligation, en tant qu'État de résidence, à éliminer une double imposition juridique éventuellement supportée par la même personne à raison de l'imposition d'un même revenu dans l'autre État contractant.

120

Lorsque les règles qui y sont définies ne rejoignent pas celles qui sont prévues en droit interne, elles prévalent toujours sur ces dernières. Les conventions 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 droit interne ;

- de retirer à la France le droit d'imposer certains revenus ;

- inversement, d'attribuer à la France, dans certains cas, un droit d'imposer ;

- d'affecter les modalités d'imposition de certains revenus.