

Loi de Finances 2020 : nouveaux critères de domiciliation fiscale en France pour les dirigeants de grandes entreprises

« Cette mesure [...] pourrait inspirer dans le futur une réforme plus ambitieuse des critères de domiciliation fiscale, notamment afin de redéfinir les liens personnels et économiques d'une personne avec un Etat, à l'ère du digital. »

A l'occasion des fêtes de fin d'année, les dirigeants de grandes entreprises auraient certainement préféré un autre « cadeau » du législateur en matière fiscale. L'article 13 de la Loi de Finances pour 2020 (loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019) élargit la définition du domicile fiscal et cette nouvelle définition pourrait avoir un impact sur leur imposition.

Contexte de la réforme

La domiciliation fiscale détermine les modalités d'imposition des personnes physiques. Les personnes fiscalement domiciliées en France sont soumises à l'impôt sur l'ensemble de leurs revenus et/ou de leur patrimoine (*obligation fiscale illimitée*). A contrario, les personnes dont le domicile fiscal n'est pas situé en France, ne sont passibles de l'impôt que sur leurs revenus de source française et/ou leur patrimoine situé en France (*obligation fiscale restreinte*).

En droit interne, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France les personnes qui y exercent une activité professionnelle à titre principal. Pour les dirigeants de sociétés dont le siège social est situé en France, qui vivent à l'étranger (au Brésil par exemple), l'appréciation de l'exercice d'une activité professionnelle en France « à titre principal » est effectuée au cas par cas, par la méthode dite du faisceau d'indices. La doctrine administrative retient à cet égard le temps effectif consacré au mandat social en France, et si ce dernier ne peut être évalué, considère comme activité principale celle qui procure la plus grande part des revenus mondiaux (Bulletin Officiel des Finances Publiques, BOI-IR-CHAMP-10-20160728).

Dans un contexte où l'exercice de fonctions de dirigeant au sein de grandes entreprises est fortement internationalisé et où les outils modernes de travail réduisent l'importance du lieu d'exercice matériel de l'activité, il était en pratique possible dans la plupart des situations de démontrer que le dirigeant n'avait pas son activité professionnelle en France à titre principal.

En outre, le dirigeant d'entreprise peut se prévaloir des dispositions des conventions fiscales bilatérales permettant d'éviter les situations de double imposition, le droit international prévalant sur le droit interne. Notamment, l'article 4 de la convention fiscale du 24 décembre 1971 conclue entre la France et le Brésil définit la notion de « résident d'un Etat » en s'appuyant en premier lieu sur le critère de foyer d'habitation permanent, puis sur l'intensité des liens personnels et économiques et, enfin, sur la détermination du lieu de séjour habituel.

Le champ des impôts visés par la convention fiscale France-Brésil est toutefois limité aux impositions frappant les revenus. Les dispositions favorables de la Convention ne permettent pas, en revanche, de trancher un conflit de résidence s'agissant des impositions frappant le patrimoine (IFI ou droits de mutation à titre gratuit en cas de donation ou succession). Dans une telle hypothèse, la domiciliation fiscale d'un dirigeant en France implique une obligation fiscale illimitée, sans possibilité de dérogation (sauf exceptions prévues pour les impatriés pendant les premières années de leur arrivée en France).

Loi de Finances 2020 : nouveaux critères de domiciliation fiscale en France pour les dirigeants de grandes entreprises

« Cette mesure [...] pourrait inspirer dans le futur une réforme plus ambitieuse des critères de domiciliation fiscale, notamment afin de redéfinir les liens personnels et économiques d'une personne avec un Etat, à l'ère du digital. »

Loi de finances pour 2020

A compter du 1^{er} janvier 2020, les dirigeants des entreprises dont le siège est situé en France et qui y réalisent un chiffre d'affaires annuel consolidé supérieur à 250 millions d'euros sont considérés comme exerçant en France leur activité professionnelle à titre principal, sauf preuve contraire. Les dirigeants concernés par cette nouvelle mesure sont ceux qui exercent des fonctions exécutives, notamment le président du conseil d'administration lorsqu'il assume la direction générale de la société, le directeur général, les directeurs généraux délégués, le président et les membres du directoire.

Lorsqu'une personne qui réside au Brésil a été nommé directeur général ou le PDG d'une entreprise qui réalise 250 millions d'euros de chiffre d'affaires en France, cette nouvelle définition du domicile fiscal pourrait a priori concerner sa situation. Mais un tel cas de figure pourrait ne pas se rencontrer en matière d'impôt sur le revenu par application des dispositions de la convention fiscale France-Brésil, s'il est possible de démontrer que cette personne a uniquement au Brésil son foyer d'habitation permanent ou des liens personnels et économiques plus étroits. La mesure aura toutefois un impact important en matière d'IFI et en matière de droits de mutation à titre gratuit (donation, succession) puisque la France n'a pas conclu de convention fiscale avec le Brésil pour éliminer ces situations de double imposition.

Compte tenu du seuil de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires, le champ de cette réforme demeure limité. Selon les travaux parlementaires, la mesure devrait avoir pour effet de rendre éligible au nouveau dispositif 765 entreprises présentes dans l'hexagone et devrait ainsi concerner environ 1 500 dirigeants. Cette mesure constitue néanmoins une avancée importante puisqu'elle pourrait inspirer dans le futur une réforme plus ambitieuse des critères de domiciliation fiscale, notamment afin de redéfinir les liens personnels et économiques d'une personne avec un Etat, à l'ère du digital. Le débat technique n'a toutefois pas fini d'être tranché par le législateur car la philosophie de cette réforme s'oppose à d'autres concepts fiscaux utilisés en matière d'impôt sur les sociétés, comme le siège de direction effectif, visant à permettre à la France de taxer les revenus d'une entreprise, cette fois dont le siège social est situé à l'étranger, alors qu'elle est effectivement dirigée depuis la France. La révolution attendra. Nous sommes à la disposition des lecteurs pour approfondir ce sujet : arnaud.colson@gv-paris.com

Auteur: Arnaud Colson

GV
Paris
—
Avocats

Les informations contenues dans cet article n'engagent que ses auteurs. Le rôle du COMJUR se limite à la divulgation des productions intellectuelles de ses membres, n'exerçant aucun contrôle sur le fond du sujet.