



## Article 3 du plf 2020

Source commission des finances de l'AN (octobre 2019)

### **Domiciliation fiscale en France des dirigeants des grandes entreprises françaises**

résumé du dispositif et effets principaux.....	1
dernières modifications législatives intervenues.....	1
principaux amendements adoptés par la commission des finances.....	2
i. l'état du droit : un système fiscal organisé autour des notions de domicile fiscal et de source des revenus.....	2
a. un droit interne stable dont l'application est susceptible d'être écartée par les stipulations des conventions fiscales.....	2
● le critère relatif au centre des intérêts économiques.....	3
illustration de l'appréciation casuistique du critère relatif au centre des intérêts économiques.....	3
principales dispositions applicables pour l'imposition des revenus des non-résidents.....	4
principales dispositions relatives à l'imposition des revenus en France.....	5
b. adapter les critères de domiciliation aux réalités économiques.....	6
ii. le droit proposé : une clarification du cadre juridique interne.....	6
a. une précision cohérente avec les principes dégagés par voie jurisprudentielle.....	6
1. une consécration législative annoncée dès le mois de janvier 2019.....	6
2. une application sous réserve des conventions fiscales.....	7
b. l'impact de la mesure.....	8

#### **Résumé du dispositif et effets principaux**

Le présent article complète, pour les dirigeants des grandes entreprises françaises, le critère d'ordre professionnel posé à l'article 4 B du CGI pour définir la notion de domicile fiscal d'où découlerait, pour les contribuables résidant en France, une obligation fiscale dite illimitée et, par conséquent, un assujettissement à l'impôt au titre de l'ensemble de leurs revenus.

Il est ainsi précisé que les dirigeants, de toutes nationalités, des entreprises dont le siège social est situé en France et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 milliard d'euros, sont, par principe, considérés comme exerçant leur activité professionnelle principale en France.

#### **Dernières modifications législatives intervenues**

Les principales dispositions relatives aux règles de territorialité et les conditions d'imposition des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France résultent de la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 et n'ont pas été modifiées depuis. Leur application à certaines situations et leur articulation avec les conventions fiscales internationales afin d'éviter des situations de double imposition ont été notamment précisées par la jurisprudence administrative.

## Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté cet article sans modification.

### I. L'ÉTAT DU DROIT : UN SYSTÈME FISCAL ORGANISÉ AUTOUR DES NOTIONS DE DOMICILE FISCAL ET DE SOURCE DES REVENUS

#### A. UN DROIT INTERNE STABLE DONT L'APPLICATION EST SUSCEPTIBLE D'ÊTRE ÉCARTÉE PAR LES STIPULATIONS DES CONVENTIONS FISCALES

Non modifiés depuis 1976 (53), les principes sur lesquels repose le système fiscal français confèrent au lieu de résidence fiscale ainsi qu'à l'origine des revenus une place centrale.

#### 1. La territorialité, clé de voûte du système fiscal français

##### a. Principe et portée

Organisé autour des notions de résidence fiscale et de source du revenu, le système fiscal français est fondé sur le principe de territorialité.

Ainsi, sous réserve de certaines dispositions particulières relativement limitées<sup>69</sup>, les personnes qui ont leur domicile fiscal en France<sup>69</sup> ont une obligation fiscale dite *illimitée* et y sont redevables de l'IR sur l'ensemble de leurs revenus, de source française comme étrangère.

##### b. Les critères relatifs à la notion de domicile fiscal

La notion de domicile fiscal s'apprécie au regard des critères posés à l'article 4 B du code général des impôts (CGI). Sont ainsi considérées comme ayant leur domicile fiscal en France, les personnes qui y :

- ont leur foyer ou leur lieu de séjour principal ;
- exercent une activité professionnelle, salariée ou non, sauf si elles démontrent que cette activité n'est exercée en France qu'à titre accessoire ;
- ont le centre de leurs intérêts économiques.

Le CGI définit ainsi plusieurs critères alternatifs, d'ordre personnel, professionnel ou économique. Il suffit que l'un de ces critères soit rempli pour que la personne soit considérée comme ayant son domicile fiscal en France.

● L'appréciation du **critère professionnel** diffère selon les cas. Pour les personnes salariées, le critère de domiciliation fiscale est réputé être rempli dès lors qu'elles exercent, en France, de manière **effective et régulière**, une activité professionnelle. Les mandataires sociaux d'une société dont le siège social ou le siège de direction effective se situe en France sont également réputés y exercer leur mandat.

Cet élément fait notamment écho à la jurisprudence administrative. Amené à se prononcer sur le cas d'une société dont le siège social se situait en France ayant versé à son président-directeur-général, domicilié au Luxembourg, des salaires sans acquitter la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI, le Conseil d'État, ayant rappelé que la fonction de président-directeur-général (PDG) de la société USG France « *impliqu[ait], en tout état de cause, qu[e] ledit PDG] exerce en France un mandat social* », a clairement confirmé que « *les salaires versés à l'occasion ou en contrepartie d'une activité professionnelle exercée en France à un salarié qui n'y est pas fiscalement domicilié sont soumis à la retenue à la source* » (Conseil d'État, 10 août 2007, *Société USG France*, n° 292577).

S'agissant des personnes exerçant une profession non commerciale ou tirant leurs revenus d'exploitations industrielles, commerciales, artisanales ou agricoles, il convient de déterminer si elles ont, en France, un point d'attache fixe, une exploitation ou un établissement stable et si une majeure partie de leurs profits se rattache à cette activité professionnelle.

Par ailleurs, lorsqu'une personne exerce simultanément plusieurs professions ou la même profession dans plusieurs États, le **caractère principal** de l'activité professionnelle, déterminant pour caractériser le domicile fiscal s'apprécie en principe au regard du temps effectif consacré à l'activité, quand bien même celle-ci ne serait pas à l'origine de l'essentiel de ses revenus. Dans l'hypothèse où ce critère ne pourrait être appliqué, l'activité principale est alors celle qui procure, directement ou indirectement, la plus grande partie des revenus mondiaux de la personne concernée.

#### ● Le critère relatif au centre des intérêts économiques

recouvre notamment le lieu où ont été effectués les principaux investissements, celui où se trouve le centre des activités professionnelles des personnes concernées, celui d'où elles administrent leurs biens ou, enfin, celui d'où elles tirent, directement ou indirectement, la majeure partie de leurs revenus.

Pour les personnes qui sont titulaires de mandats sociaux au sein de plusieurs sociétés dont les sièges sociaux ou les sièges de direction effective respectifs sont situés dans plusieurs 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* » <sup>(9)</sup>.

#### **Illustration de l'appréciation casuistique du critère relatif au centre des intérêts économiques**

La décision « Tedesco » du Conseil d'État <sup>(10)</sup> offre une illustration de cette appréciation au cas par cas. Se prononçant sur la remise en cause, par l'administration, de la domiciliation fiscale à l'étranger d'une personne assurant seule la direction effective de deux sociétés situées en France n'employant aucun salarié, le Conseil d'État a considéré qu'elle entretenait avec la France des « *liens personnels plus étroits qu'avec la Belgique* ». En l'espèce, le Conseil d'État a relevé que cette personne, qui exerçait en France son activité professionnelle principale de conseil aux entreprises et y avait également le siège effectif de ses affaires, disposait de revenus correspondant à cette activité exercée en France, « *même s'il n'en percevait aucun salaire ou dividende* ».

À l'appui de cette conclusion, le Conseil d'État a souligné que les deux sociétés étaient contrôlées, directement ou indirectement, par une holding de droit belge détenue à 99,9 % par la personne concernée et dont les revenus provenaient des deux sociétés sises en France.

(1) Conseil d'État, 26 septembre 2012, M. et Mme B., « Tedesco », n° 346556, au Recueil.

Ainsi, la jurisprudence prend-elle en compte, pour déterminer la domiciliation fiscale, à la fois les liens entre les différentes entités et les conditions d'exercice de l'activité.

Sous réserve des stipulations des différentes conventions fiscales bilatérales, la domiciliation fiscale en France emporte, pour les personnes concernées, une obligation fiscale illimitée et l'assujettissement à l'IR en France, sur l'ensemble de leurs revenus, de source française ou étrangère. Pour autant, le fait d'être résident fiscal d'un autre État n'exonère pas les personnes concernées du paiement de tout impôt.

## **2. L'origine des revenus, source d'une obligation fiscale restreinte pour les non-résidents**

### **a. Principe et champ des revenus concernés**

Les personnes dont le domicile fiscal se situe à l'étranger ne sont imposables en France qu'à raison de leurs revenus de source française, c'est-à-dire les revenus qui trouvent leur origine dans une activité effectuée en France. Outre les traitements, salaires et pensions perçus en France, les revenus de source française sont limitativement énumérés dans la loi.

À titre d'illustration, l'article 164 B du CGI mentionne notamment :

- les revenus fonciers de source française (revenus d'immeubles sis en France ou de droits relatifs à ces immeubles) ;
- les revenus d'exploitations sises en France (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles) et des autres activités professionnelles indépendantes et assimilées (bénéfices non commerciaux) exercées en France ;
- les revenus de valeurs mobilières françaises et de tous autres capitaux mobiliers placés en France ;
- certaines plus-values <sup>(6)</sup> ;
- ou encore les sommes correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France.

### **b. Modalités d'imposition**

Ainsi, lorsque les critères relatifs au domicile fiscal ne sont pas remplis, les personnes concernées sont considérées comme des non-résidents et ne sont imposées en France que sur leurs revenus de source française, selon les modalités définies aux articles 182 A et 197 A du CGI.

Si certains revenus donnent lieu à l'application d'une retenue à la source spécifique <sup>(6)</sup>, l'impôt dû au titre des revenus de source française des non-résidents listés à l'article 164 B du CGI est calculé dans les conditions prévues aux 1 et 2 du I de l'article 197 du CGI et est, *in fine*, en application de l'article 197 A du CGI, calculé sur la base d'un taux minimum d'imposition de 20 % ou 30 % selon les cas <sup>(6)</sup>.

## **PRINCIPALES DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'IMPOSITION DES REVENUS DES NON-RÉSIDENTS**

Article 182 A du CGI	Article 164 B du CGI	Article 197 A du CGI
<i>Modalités spécifiques de recouvrement de l'impôt pour certains revenus</i>	<i>Base du calcul de l'IR</i>	<i>Modalités de calcul de l'impôt</i>
<b>Retenue à la source (RAS) pour les traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française des non-résidents.</b>	Liste des revenus considérés comme étant de source française pour les non-résidents. Sont exclus de la base de l'IR, les revenus soumis à la RAS prévue à l'article 182 A du CGI ainsi que ceux qui sont expressément exonérés d'IR par une disposition particulière ou soumis à un prélèvement libératoire.	Application d'un taux minimum d'imposition pour les revenus de source française des non-résidents.

Source : commission des finances.

### **3. L'incidence des conventions fiscales**

- Conclues entre deux États pour prévoir notamment les règles de répartition de l'imposition des revenus ou des capitaux et éviter les phénomènes de double imposition pour les particuliers, comme pour les entreprises, les conventions fiscales bilatérales, qui ont, en droit interne, une autorité supérieure à celle des lois <sup>(6)</sup>, peuvent

avoir pour effet d'apporter un certain nombre de dérogations aux principes et règles définies au niveau national.

Ainsi, lorsque, pour l'application d'une convention fiscale, une personne est considérée comme « résident » de l'autre État, elle ne peut être regardée comme ayant son domicile fiscal en France. Cette condition écarte donc l'ensemble des règles de droit interne relatives à la domiciliation fiscale.

De façon miroir, les conventions fiscales attribuent parfois à la France l'imposition de certains revenus qui ne devraient pas l'être au regard des règles applicables en droit interne. Ce principe est codifié à l'article 165 *bis* du CGI, qui consacre la primauté du droit conventionnel sur le droit interne <sup>69</sup>.

Dans de tels cas, les bénéficiaires ou revenus sont, en application de l'article 4 *bis* du CGI, passibles de l'IR, quels que soient la nationalité ou le lieu de résidence fiscale des personnes concernées.

Enfin, les conventions fiscales peuvent apporter des tempéraments au principe posé à l'article 4 A du CGI selon lequel une personne fiscalement domiciliée en France y est redevable de l'IR sur l'ensemble de ses revenus, de source française comme étrangère. À titre d'illustration, certaines conventions fiscales réservent le droit d'imposer les revenus fonciers à l'État dans lequel se situe l'immeuble générant les revenus, ce qui exclue l'imposition dans l'État du domicile fiscal du propriétaire.

• En cas de conflit entre deux États parties à une convention fiscale pour déterminer le lieu de résidence fiscale d'une personne, l'appréciation des critères d'ordre personnel, professionnel et économique se fait au cas par cas, en tenant compte de l'ensemble des éléments propres à chaque situation.

D'une manière générale, lorsqu'une personne est, du point de vue des règles de droit interne de chacun des États, à la fois domiciliée en France et dans un État partie à une convention fiscale bilatérale, elle doit être considérée comme résidente de l'État dans lequel elle a son foyer d'habitation permanent. Si elle dispose d'un foyer d'habitation dans chacun des deux États, il convient de déterminer avec lequel d'entre eux ses liens personnels et économiques sont les plus étroits. Si de tels liens ne peuvent être identifiés, il convient de privilégier l'État où elle séjourne de manière habituelle ou, à défaut de pouvoir constater que ce dernier critère est rempli, privilégier l'État dont elle possède la nationalité.

## PRINCIPALES DISPOSITIONS RELATIVES À L'IMPOSITION DES REVENUS EN FRANCE

Article	Article 4 B du CGI	Article 4 A du CGI		Article 4 <i>bis</i> du CGI
<b>Principe</b>	<b>Critères pour apprécier la notion de domicile fiscal</b>	<b>Obligation fiscale « illimitée » pour les personnes qui ont en France leur domicile fiscal</b>	<b>Obligation fiscale « restreinte » pour les personnes dont le domicile fiscal est situé à l'étranger</b>	<b>Imposition attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions</b>
<b>Portée</b>	<i>Imposition en France</i>	<i>Imposition en France</i>	<i>Imposition en France de</i>	<i>Imposition en France des</i>

	<i>de l'ensemble des revenus, de source française et étrangère, des personnes concernées.</i>	<i>de l'ensemble de leurs revenus, de source française et étrangère.</i>	<i>leurs seuls revenus de source française.</i>	<i>revenus ou bénéfices visés dans la convention, quels que soient la nationalité ou le lieu du domicile fiscal du bénéficiaire.</i>
--	---	--	---	--

Source : commission des finances.

## **B. ADAPTER LES CRITÈRES DE DOMICILIATION AUX RÉALITÉS ÉCONOMIQUES**

● Dans un contexte marqué par l'internationalisation de l'exercice des fonctions de dirigeants au sein des grandes entreprises et « où les outils modernes de travail réduisent l'importance du lieu d'exercice matériel de l'activité »<sup>(63)</sup>, les critères traditionnels permettant d'apprécier le caractère principal ou accessoire d'une activité professionnelle peuvent s'avérer moins pertinents qu'auparavant.

● Il résulte de l'ensemble des règles rappelées *supra* qu'un dirigeant d'une société française, considéré comme résident fiscal d'un autre État demeure, « en application combinée des conventions fiscales et du droit interne français »<sup>(64)</sup>, passible de l'impôt en France sur certains revenus de source française.

Cette obligation porte notamment sur les revenus suivants :

- rémunérations perçues au titre d'une éventuelle activité exercée en France ;
- dividendes de source française soumis à la retenue à la source prévue à l'article 119 *bis* du CGI ;
- jetons de présence et autres rémunérations perçues en qualité de membre d'un conseil d'administration ou de surveillance d'une société française, autres que ceux imposables selon les règles applicables aux salaires.

Il pourrait être bienvenu d'aller plus loin : il est proposé que les dirigeants des grandes sociétés françaises soient considérés comme ayant leur domicile fiscal en France et y être alors redevables de l'impôt sur le revenu au titre de l'ensemble de leurs revenus, de source française comme étrangère.

## **II. LE DROIT PROPOSÉ : UNE CLARIFICATION DU CADRE JURIDIQUE INTERNE**

### **A. UNE PRÉCISION COHÉRENTE AVEC LES PRINCIPES DÉGAGÉS PAR VOIE JURISPRUDENTIELLE**

« Nous renforcerons par la loi les règles de domiciliation fiscale dans les prochains mois de façon à nous assurer que les dirigeants des grandes entreprises dont le siège social est en France payent bien leurs impôts en France »<sup>(65)</sup>.

#### **1. Une consécration législative annoncée dès le mois de janvier 2019**

Traduisant les annonces du ministre de l'économie et des finances le 27 janvier 2019, le présent article précise, pour les dirigeants d'entreprises dont le siège social se trouve en France et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 milliard

d'euros, la portée du critère professionnel posé à l'article 4 B du CGI pour définir la notion de domicile fiscal, et ce, quelle que soit la nationalité du dirigeant.

Le 2<sup>e</sup> alinéa du présent article dispose ainsi que les dirigeants des grandes entreprises françaises (notions précisées ci-après) sont considérés comme exerçant en France leur activité professionnelle à titre principal.

Dans un contexte marqué par la fragilisation du consentement à l'impôt et le sentiment, parfois légitime, d'injustice fiscale, la consécration législative d'un critère par ailleurs dégagé par la jurisprudence administrative pour l'application de la retenue à la source sur les revenus des non-résidents<sup>65</sup>, présente en tout état de cause une dimension symbolique forte. L'évaluation préalable évoque ainsi une transposition « *au critère professionnel de domiciliation fiscale [des] principes dégagés par le Conseil d'État dans le cadre de l'arrêt "USG France"* »<sup>66</sup>.

Elle sécurise également le critère relatif à l'appréciation du caractère professionnel de l'activité professionnelle principale et établit « *un lien (...) entre l'exercice de fonctions de dirigeant des grandes entreprises françaises et la domiciliation fiscale en France* »<sup>67</sup>, élément de nature à renforcer le pacte civique et fiscal.

Comme le souligne l'évaluation préalable, l'évolution du contexte économique plaide pour une adaptation « *aux réalités économiques* » des « *règles de la domiciliation fiscale en France des dirigeants des grandes entreprises françaises* »<sup>68</sup>. La solution retenue permet de ménager l'objectif de clarification du droit interne, d'une part, et la nécessité de ne pas entraver l'application des conventions fiscales, d'autre part.

## 2. Une application sous réserve des conventions fiscales

### a. Un champ d'application précisément circonscrit

La précision apportée au critère professionnel a vocation à s'appliquer à certains cadres dirigeants exerçant une activité professionnelle dans une grande entreprise.

● La notion de dirigeant, précisée dans le dispositif (**3<sup>e</sup> alinéa du présent article**), correspond au président du conseil d'administration, au directeur général, aux directeurs généraux délégués, au président du conseil de surveillance, au président et aux membres du directoire, aux gérants et autres dirigeants ayant des fonctions analogues.

L'évaluation préalable du présent article fournit les précisions suivantes sur les personnes notamment susceptibles d'être concernées. Sont ainsi expressément cités :

- les gérants (minoritaires ou majoritaires) dans les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée ;
- le président du conseil d'administration, le directeur général et les directeurs généraux délégués dans les sociétés anonymes « monistes » ;
- le président du conseil de surveillance, le président et les membres du directoire, le directeur général unique (ou le cas échéant les directeurs généraux) dans les sociétés anonymes ayant opté pour le système dualiste d'administration ;
- le président, les directeurs généraux délégués auxquels les statuts ont conféré ce pouvoir dans les sociétés par actions simplifiées ;
- les autres dirigeants ayant des fonctions analogues soumis au régime fiscal des salariés dans les autres sociétés ou établissements à forme particulière.

Source : Évaluation préalable.

● Par ailleurs, ne sont concernés par la mesure que les dirigeants d'une entreprise dont le siège social se situe en France et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 milliard d'euros (**2<sup>e</sup> alinéa du présent article**).

Il est également précisé, au même alinéa, que pour l'appréciation de ce critère dans le cadre d'un groupe – réunissant une société mère et les sociétés qu'elle contrôle au sens de l'article L. 233-16 du code de commerce –, le chiffre d'affaires à retenir correspond à la somme du chiffre d'affaires de chacun des membres du groupe.

#### **Le contrôle au sens de l'article L. 233-16 du code de commerce**

L'article L. 233-16 du code de commerce définit les notions de contrôle exclusif (à son II) et de contrôle conjoint (à son III).

Le contrôle exclusif exercé par une société sur une autre résulte :

- de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote ;
- de la désignation de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance pendant deux exercices successifs (étant précisé que cette condition est présumée remplie si la société mère disposait au cours des deux exercices de plus de 40 % des droits de vote et qu'aucune autre personne ne détenait une part supérieure) ;
- du droit d'exercer une influence dominante.

Le contrôle conjoint correspond aux hypothèses dans lesquelles les décisions résultent de l'accord des associés, lorsqu'ils exploitent en commun et en nombre limité une entreprise.

Le seuil d'un milliard d'euros correspond à un critère objectif en droit fiscal français : celui de l'assujettissement à la tranche supérieure du « cinquième acompte » de l'impôt sur les sociétés (IS), en application du *b* du 1 de l'article 1668 du CGI. Pour mémoire, le seuil d'assujettissement au « cinquième acompte » est, en vertu du *a* du même 1, de 250 millions d'euros de chiffre d'affaires – qui est également le seuil d'assujettissement aux aménagements apportés à la trajectoire de baisse du taux de l'IS par l'article 11 du présent projet de loi.

#### ***b. Une application aux revenus perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019***

Le présent article s'appliquera, sous réserve des stipulations des conventions fiscales, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2019. Le critère professionnel tel que défini dans le présent article sera donc utilisé, de manière rétroactive, pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, qui seront déclarés au cours de l'année 2020.

Deux éléments sont de nature à tempérer les inconvénients traditionnellement associés à la rétroactivité d'une mesure fiscale.

● En premier lieu, le présent article se borne à consacrer, dans le CGI, un critère d'origine jurisprudentielle dont les contours et la portée sont donc déjà connus et sont déjà appliqués pour la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI.

● En deuxième lieu, le dispositif est la traduction des annonces du ministre de l'économie et des finances en début d'année 2019 dont le calendrier annoncé, bien qu'esquissé à gros traits, laissait penser qu'une traduction législative ne tarderait pas à intervenir au cours de l'exercice de référence.

### **B. L'IMPACT DE LA MESURE**

● Le nombre d'entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à un milliard d'euros, d'après les informations obtenues par le Rapporteur général lors de l'édition 2018 du rapport sur l'application

des mesures fiscales et dans le cadre de l'article 11 du présent projet de loi, est inférieur à 500 :

– en 2016, 460 entreprises assujetties à l'IS réalisaient un chiffre d'affaires d'au moins un milliard d'euros <sup>(69)</sup> ;

– 223 entreprises concernées par l'article 11 aménageant la trajectoire de baisse du taux normal de l'IS réalisent un chiffre d'affaires d'au moins un milliard d'euros.

• Le présent article pourrait augmenter les recettes fiscales. Son incidence budgétaire est toutefois difficilement chiffrable. Aucun élément de nature à renseigner l'impact économique et budgétaire ne figure dans son évaluation préalable, mais cette absence résulte, d'une part, de la difficulté à apprécier l'incidence concrète de la mesure proposée, d'autre part, du secret fiscal.

S'il est difficile d'apprécier la portée de l'application concrète du présent article, les informations obtenues par le Rapporteur général indiquent que le dispositif couvrira des situations aujourd'hui marginales et aurait ainsi vocation à s'appliquer à un nombre limité de cas, l'essentiel des dirigeants des grandes entreprises françaises étant déjà domiciliés en France. Cependant, le dispositif a une vertu potentielle de rendre plus complexe d'imaginer pouvoir échapper à la domiciliation fiscale française pour les dirigeants concernés.

En outre, l'application du critère national se fera, sous réserve des stipulations des conventions fiscales. La France disposant, avec 121 conventions fiscales bilatérales, du réseau de conventions fiscales internationales le plus étendu du monde, il n'est, à ce stade, et en l'absence d'informations précises, pas possible de prévoir l'impact juridique et budgétaire du présent article, qui sera en tout état de cause limité.

Enfin, le secret fiscal fait obstacle à la production de données relatives à l'impact budgétaire du présent article et au nombre de personnes qui se trouveraient effectivement concernées, empêchant de fournir des exemples concrets.

\*

\* \*

*La commission est saisie de l'amendement I-CF706 de M. Jean-Paul Mattei.*

**M. Jean-Paul Mattei.** Les critères de domiciliation fiscale pour les dirigeants de grandes entreprises françaises définis à l'article 3 sont particulièrement attractifs. Cet amendement est le premier d'une série que nous avons déposée avec Éric Coquerel, co-rapporteur de la mission d'information sur l'impôt universel, afin de traduire concrètement, dès ce PLF, les mesures préconisées dans notre rapport.

Nous proposons par l'amendement I-CF706 d'insérer le critère des 183 jours de résidence fiscale sur le territoire national à l'article 4 B du code général des impôts. Cette définition du domicile fiscal est inspirée de la jurisprudence du Conseil d'État et des critères retenus par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Il nous paraît opportun d'élargir les critères de résidence fiscale en ajoutant au niveau législatif un critère pris en compte par des textes de rang inférieur, à savoir la notion de présence effective sur le territoire national.

Cela permettrait de clarifier la doctrine fiscale et d'éviter des conflits d'interprétation nés de l'absence de l'inscription dans la législation de ce critère de nombre de jours de résidence.

**M. Joël Giraud, rapporteur général.** Tout d'abord, monsieur Mattei, monsieur Coquerel, il me faut saluer le travail que vous avez effectué dans le cadre de votre mission d'information. Vous avez déposé plusieurs amendements mettant en œuvre les préconisations que vous aviez formulées. Je dois avouer que je suis moins sensible à l'architecture de cet amendement I-CF706 qu'à celle des suivants.

La domiciliation en France malgré une présence inférieure à six mois est établie à partir de la jurisprudence et dépend d'une approche au cas par cas : les décisions rendues en la matière prennent en compte la durée de séjour en France et les durées de séjour dans les autres pays, mais aussi la présence éventuelle en France de la famille et l'exercice en France d'une activité. Elle est appréciée selon un faisceau d'indices et votre rédaction risque de rigidifier les choses.

En outre, la durée en France doit être nettement supérieure à celle du séjour dans les autres pays. Or, avec votre amendement, une personne serait automatiquement considérée comme résidente française dès lors qu'elle résiderait en France un jour de plus que dans un autre pays, même si elle a toute sa famille et le siège de son travail dans l'autre pays et n'est en France qu'au titre de déplacements professionnels, comme c'est le cas de beaucoup de gens, notamment des frontaliers, qui font la navette entre deux pays.

En outre, en cas de départ précoce ou d'arrivée tardive, une personne pourrait ne pas être considérée comme résidente fiscale française, ce qui serait un manque à gagner pour l'État.

Je vous invite donc à retirer cet amendement. Nous aurons ce débat en séance avec le ministre. Votre rédaction risque de desservir des personnes qui ne poursuivent aucun objectif d'optimisation fiscale et qui ont simplement à faire la navette entre deux pays.

**M. Charles de Courson.** Mes chers collègues, souvenez-vous de Johnny Hallyday. Il était censé résider en Suisse. Or un astucieux inspecteur des impôts français, en relevant les dates de tous les concerts qu'il donnait dans le monde, a établi qu'il passait plus de 183 jours à l'extérieur de la Suisse, et le fisc a considéré qu'il était résident français et a procédé à un redressement correspondant à une année de revenus.

Votre amendement n'introduit pas seulement le critère des 183 jours, qui est de nature jurisprudentielle. Il fixe aussi la condition d'une durée de résidence sur le territoire national supérieure à la durée de résidence dans chaque autre pays, ce qui pose un vrai problème. Prenez les artistes qui se produisent partout dans le monde : ils peuvent résider à l'étranger plus longtemps qu'en France et risquent de ne plus être considérés comme résidents français.

**M. Jean-Paul Mattei.** Éric Coquerel n'est pas là, mais je vais retirer cet amendement, car je pense qu'il est important que nous ayons un débat dans l'hémicycle sur la notion de résidence fiscale. Cela fixera la doctrine et dissipera les problèmes d'interprétation.

*L'amendement I-CF706 est retiré.*

*La commission examine l'amendement I-CF467 de M. Charles de Courson.*

**M. Charles de Courson.** J'ai déposé cet amendement pour poser une question double au rapporteur : l'article 3 est-il compatible avec le droit communautaire ? Par ailleurs, est-il compatible avec les 130 à 140 conventions fiscales bilatérales que nous avons signées ?

**M. Joël Giraud, rapporteur général.** Cet amendement est totalement satisfait par l'article 55 de la Constitution qui dispose, comme vous le savez, que les conventions priment sur la loi, sous réserve de leur ratification régulière et d'une application réciproque. Il n'est donc pas nécessaire d'inscrire dans la loi un principe qui est consacré directement dans la Constitution. Nous n'allons pas rappeler la hiérarchie des normes à chaque article du PLF, d'autant que cela pourrait créer une confusion et inciter certaines personnes à penser qu'en l'absence d'une telle précision dans la loi, cette dernière prime.

L'article 3 ajoute simplement une précision sur le lieu d'exercice de l'activité professionnelle. Cela ne pose pas de problème de compatibilité avec le droit communautaire.

**M. Charles de Courson.** Monsieur le rapporteur général, avez-vous passé en revue les 130 conventions fiscales bilatérales pour savoir comment y est traitée la domiciliation fiscale ?

Comme vous l'avez rappelé, les conventions priment sur la loi. Est-ce à dire que cet article ne s'applique qu'aux pays n'ayant pas conclu de telles conventions, soit une quantité négligeable ? Est-ce un espace vide ? Combien est-il susceptible de rapporter ?

**M. Joël Giraud, rapporteur général.** Je ne pense pas que ce soit un espace vide, mais je dois vous rappeler qu'il s'agit d'un domaine qui relève du secret fiscal. Je ne suis pas en mesure d'apporter des précisions chiffrées.

**M. Charles de Courson.** Je vais retirer cet amendement, mais j'aimerais avoir des explications du ministre au sujet de la portée de cet article.

*L'amendement I-CF467 est retiré.*

*La commission examine, en discussion commune, l'amendement I-CF1428 de Mme Sabine Rubin, les amendements identiques I-CF713 de M. Jean-Pierre Mattei et I-CF806 de M. Fabien Roussel ainsi que l'amendement I-CF1154 de Mme Valérie Rabault.*

**Mme Sabine Rubin.** L'amendement I-CF1428 tend à supprimer le plancher de chiffre d'affaires de un milliard d'euros instauré par le présent article, afin d'obliger les dirigeants d'entreprises françaises à payer leur impôt en France quelle que soit la taille de leur entreprise.

Dans une allocution, Emmanuel Macron a déclaré, en réponse aux gilets jaunes : « *le dirigeant d'une entreprise française doit payer ses impôts en France et les grandes entreprises qui y font des profits doivent y payer l'impôt. C'est la simple justice* ». Pourquoi se limiter aux patrons des très grandes entreprises, celles dont le chiffre d'affaires excède un milliard d'euros ?

**M. Jean-Paul Mattei.** Dans la continuité de notre rapport, l'amendement I-CF713 propose d'étendre le champ de la taxation de certains hauts revenus des dirigeants français en fixant le seuil, non plus à un milliard, mais à 500 millions d'euros. Nous considérons que ce serait une mesure de compromis.

Monsieur de Courson, vous vous interrogez sur l'eurocompatibilité de l'article 3. Celui-ci redéfinit la notion de domiciliation fiscale et il me semble assez bien rédigé. Il n'y a donc pas de risques par rapport aux conventions internationales.

**M. Jean-Paul Dufrègne.** L'article porte sur le lien entre l'exercice de fonctions de dirigeant de grande entreprise française et la domiciliation fiscale en France. Comme monsieur Mattei, nous proposons, par l'amendement I-CF806, d'abaisser le seuil d'un milliard d'euros à 500 millions d'euros. Le but est de rattacher fiscalement à la France un plus grand nombre de dirigeants de grandes entreprises françaises et ainsi de donner plus de vigueur à cet article.

Nous nous posons des questions sur le nombre de personnes concernées par le seuil fixé à un milliard. Serait-il possible d'avoir des précisions à ce sujet ?

**Mme Christine Pires Beaune.** L'amendement I-CF1154 fixe, pour sa part, un seuil de 750 millions d'euros, à mi-chemin entre les 500 millions qui viennent d'être proposés et le seuil de un milliard inscrit dans le texte.

Rappelons qu'en janvier 2019, Bruno Lemaire avait déclaré : « *Nous prévoyons d'alourdir les sanctions au cas où un chef d'entreprise ne respecterait pas ces règles de domiciliation fiscale* ». Or je ne vois rien de nouveau en matière de sanctions, le droit commun semble continuer de s'appliquer. Par ailleurs, j'ai eu beau lire et relire, je ne trouve dans l'évaluation préalable ni le nombre de chefs d'entreprise potentiellement concernés ni même le montant du rendement attendu.

**M. Joël Giraud, rapporteur général.** Je suis sensible au fait, monsieur Mattei, que les préconisations de votre rapport d'information puissent trouver une traduction législative. Simplement, le seuil de 500 millions que vous proposez ne correspond à rien en droit fiscal. Le seuil de 750 millions proposé dans l'amendement I-CF1154 est, quant à lui, prévu pour la déclaration pays par pays, mais il s'agit d'un chiffre d'affaires mondial, non d'un chiffre d'affaires national.

Je vous propose de retirer tous les amendements pour les redéposer avec un seuil fixé à 250 millions, seuil plus objectif qui correspond à celui utilisé pour le cinquième acompte et la trajectoire de l'impôt sur les sociétés. À titre personnel, je leur donnerai un avis favorable. Pour être clair, entre 700 et 1 500 entreprises environ seraient concernées.

*Les amendements I-CF1428, I-CF713, I-CF806 et I-CF1154 sont retirés.*

*La commission est saisie de l'amendement I-CF707 de M. Jean-Paul Mattei.*

**M. Jean-Paul Mattei.** Cet amendement, parfaitement eurocompatible, a pour objectif de développer en France un mécanisme de fiscalité que l'on peut qualifier d'« impôt universel ciblé » – ciblé sur les paradis fiscaux, ce qui réjouira certains –, tel qu'il existe d'ores et déjà dans plusieurs pays européens comme l'Allemagne, la Finlande ou la Suède.

Le droit à taxer de la France ne s'éteindrait pas immédiatement après le changement de résidence fiscale mais continuerait de s'appliquer un certain temps aux contribuables partant à destination d'un pays dont le taux d'imposition est de 50 % inférieur à celui de la France, que ce soit en matière d'impôts sur le revenu, du travail, du capital ou du patrimoine.

**M. Joël Giraud, rapporteur général.** Votre amendement revient à appliquer une sorte de droit du sang fiscal, qui va à l'inverse de la logique territoriale qui repose sur la notion de domiciliation et non de nationalité. Pour cette raison de principe, bien que la discussion soit intellectuellement passionnante, j'y suis défavorable.

Je m'interroge, par ailleurs, sur plusieurs autres points.

Aucun cadre temporel n'est fixé pour la nationalité française. Est-ce à dire qu'une personne ayant résidé en France sans en avoir la nationalité, puis qui l'obtient et part immédiatement à l'étranger, relèverait de votre dispositif ?

En outre, faute de précision sur son entrée en vigueur, votre dispositif pourrait s'appliquer à des personnes qui remplissent déjà les critères que vous prévoyez, ce qui conférerait à l'amendement une portée rétroactive.

Vous faites référence à des dispositifs similaires, notamment en Allemagne. Toutefois, ce pays a un régime plus encadré qui suppose un maintien du lien avec le pays d'origine et un seuil minimal de revenus de source allemande. Il prévoit, en outre, que les principaux centres d'intérêt économique du contribuable restent en Allemagne, conditions qui apparaissent logiques si l'on veut lutter contre l'évasion fiscale et pas simplement contre un déménagement.

Je vous demanderai donc de bien vouloir retirer votre amendement.

**M. Jean-Paul Mattei.** Je ne suis pas tout à fait d'accord avec vous, monsieur le rapporteur, car cet amendement ne remet pas en cause la notion de résidence fiscale inscrite dans notre droit. Il me semble que le mécanisme allemand n'est pas si éloigné de ce que nous proposons.

Comme je ne suis pas seul signataire de cet amendement, je me vois dans l'obligation de le maintenir.

*La commission rejette l'amendement I-CF707.*

*Elle est saisie de l'amendement I-CF704 de M. Jean-Paul Mattei.*

**M. Jean-Paul Mattei.** Nous revenons à un sujet qui avait déjà animé nos débats l'an passé : la fameuse *exit tax*. Je m'étais étonné alors qu'on modifie son régime. Sur le principe, je trouve choquant qu'une personne qui crée une entreprise sur le territoire français se voie exonérée d'imposition sur les plus-values si elle quitte la France alors que les entrepreneurs

qui restent sont soumis à cette taxation. C'est un enjeu d'équité fiscale et d'attractivité du territoire, malgré ce que l'on peut entendre.

Précisons que toutes les mesures que nous avons proposées ne coûtent rien au budget de l'État, bien au contraire.

**M. Joël Giraud, rapporteur général.** Je serai bref, car c'est un débat que nous avons déjà eu l'an dernier. Quand nous avons modifié le régime de l'*exit tax*, je rappelle que j'ai légèrement aggravé les choses par rapport à ce qui était proposé et qu'il a fallu se battre pour cela. Avis défavorable.

*La commission rejette l'amendement I-CF704.*

*Puis elle adopte l'article 3 sans modification.*