

Section des finances – Avis n° 381.054 – 27 décembre 2007

Droit applicable outre-mer - Saint-Barthélemy et de Saint-Martin - Loi organique n° 2007-223 du 27 février 2007 – Imposition des revenus ou de la fortune – Domicile fiscal – Notion – Compétences fiscales des collectivités.

Le Conseil d'Etat, saisi par la ministre de l'économie, des finances et de l'emploi d'une demande d'avis : « relative à l'étendue de la compétence en matière fiscale des collectivités de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin », qui pose la question de savoir : « si la loi organique n° 2007-223 du 27 février 2007 portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'outre-mer donne aux collectivités de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin la compétence pour imposer les revenus ou la fortune dont disposent dans ces territoires les personnes qui n'y ont pas la qualité de résident fiscal, lorsque sont en cause des impositions, droits ou taxes reposant sur une notion de résidence fiscale ».

Vu la Constitution, notamment son article 74 ;

Vu la loi organique n° 2007-223 du 27 février 2007 portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'outre-mer, ensemble la décision du Conseil constitutionnel n° 2007-547 DC du 15 février 2007;

Vu le code général des collectivités territoriales, notamment ses articles LO. 6211-1, LO. 6214-3, LO. 6214-4, LO. 6311-1, LO. 6314-3, LO. 6314-4 et LO. 6380-1;

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 4 A, 4 B, 4 bis, 209 et 885 A ;

Est d'avis qu'il y a lieu de répondre à la question posée dans le sens des observations ci-après :

I. - La compétence des collectivités de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin en matière fiscale

A. - La loi organique n° 2007-223 du 27 février 2007 portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'outre-mer, en instituant les deux nouvelles collectivités d'outre-mer de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin, leur a donné une compétence en matière fiscale.

Les articles LO. 6214-3 et LO. 6314-3 du code général des collectivités territoriales, introduits dans le code par cette loi organique, disposent, respectivement pour Saint-Barthélemy et pour Saint-Martin, dans les mêmes termes, que : « *La collectivité fixe les règles applicables* » en matière d' « *impôts, droits et taxes dans les conditions prévues* » à l'article LO. 6214-4 pour Saint-Barthélemy et à l'article LO. 6314-4 pour Saint-Martin.

Les articles LO. 6214-4 pour Saint-Barthélemy et LO. 6314-4 pour Saint-Martin du même code précisent que la collectivité exerce les compétences qu'elle tient du 1° du I de l'article LO. 6214-3 ou de l'article LO. 6314-3 « *dans le respect* » des dispositions qui suivent.

1° Ces dispositions encadrent de deux manières la compétence fiscale de ces collectivités :

- au 1° des deux articles, est fixée une condition de durée de résidence d'au moins cinq ans pour qu'une personne, physique ou morale, soit considérée comme ayant son domicile fiscal dans la collectivité ;

- au 3°, est posée la règle selon laquelle les collectivités exercent leur compétence fiscale sans préjudice des règles fixées par l'Etat en matière de cotisations sociales et des autres prélèvements destinés au financement de la protection sociale et à l'amortissement de la dette sociale.

2° Par les dispositions du 2° des deux articles, obligation est faite aux collectivités de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin de transmettre à l'Etat toute information utile pour l'application de leur réglementation fiscale ou pour l'exécution des clauses d'échanges de renseignements figurant dans les conventions fiscales conclues par la France ;

3° Enfin, est posé, dans le dernier alinéa du I des articles LO. 6214-4 et LO. 6314-4, le principe que les modalités d'application de cette partie des articles seront, en tant que de besoin, précisées par des conventions conclues entre l'Etat et les collectivités, en vue de prévenir l'évasion fiscale et les doubles impositions et de définir les obligations de communication d'informations des collectivités.

B. - Les dispositions du 1° du I des articles LO. 6214-4 et LO. 6314-4 ne sont pas identiques pour les deux collectivités

a) En vertu du I de l'article LO. 6214-4, les personnes physiques ne peuvent être considérées comme ayant leur domicile fiscal à Saint-Barthélemy qu'après y avoir résidé pendant cinq ans au moins. Pour les personnes morales, la condition de domiciliation fiscale est l'installation du siège de leur direction effective depuis cinq ans au moins, sauf si, installées depuis moins de cinq ans, elles sont contrôlées, directement ou indirectement, par des personnes physiques résidant elles-mêmes à Saint-Barthélemy depuis cinq ans au moins.

Un dernier alinéa de cet article précise pour Saint-Barthélemy que les personnes physiques et morales qui ne remplissent pas cette condition de résidence de cinq ans, et ne peuvent donc être considérées comme ayant leur domicile fiscal dans cette collectivité, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France.

Il s'en déduit que les personnes installées dans la collectivité de Saint-Barthélemy depuis moins de cinq ans, qu'elles aient été jusque là domiciliées fiscalement en France, c'est-à-dire, du point de vue fiscal, en métropole ou dans un département d'outre-mer, ou dans une autre collectivité d'outre-mer ou à l'étranger, ne peuvent être considérées comme domiciliées fiscalement à Saint-Barthélemy. Ces personnes sont donc réputées avoir leur domicile fiscal en France, dès lors qu'elles remplissent, à Saint-Barthélemy, l'une des conditions prévues à l'article 4 B du code général des impôts pour être domiciliées fiscalement en France.

b) Pour Saint-Martin, le législateur organique, afin de ne pas décourager l'installation de personnes physiques ou morales étrangères, a limité la condition de résidence d'au moins cinq ans aux personnes ayant, avant leur installation à Saint-Martin, leur domicile fiscal dans un département de métropole ou d'outre-mer, ce qui a pour conséquence que les personnes ayant leur domicile fiscal dans une autre collectivité d'outre-mer ou à l'étranger peuvent se voir reconnaître leur domicile fiscal dans la collectivité de Saint-Martin sans y résider depuis au moins cinq ans.

Par ailleurs, du fait que la condition de résidence de cinq ans ne s'applique pour Saint-Martin qu'aux personnes ayant leur domicile fiscal en France, le législateur organique n'a pas précisé, comme il l'a fait pour Saint-Barthélemy, que les personnes ne remplissant pas cette condition de résidence étaient domiciliées en France.

C. Dans le silence de la loi organique, la condition de résidence de cinq ans doit être regardée comme satisfaite, à compter du 15 juillet 2007, date d'entrée en vigueur de cette loi, par une résidence dans la collectivité pendant les cinq années qui précèdent la date à laquelle cette condition doit être appréciée.

II. - Les conséquences de la domiciliation fiscale sur les compétences des collectivités

A. Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune

1. - La domiciliation fiscale en France a pour conséquence, selon les dispositions du code général des impôts, de rendre les personnes domiciliées passibles de certaines impositions établies en France.

Selon l'article 4 A du code général des impôts, les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus, quelle qu'en soit l'origine. Celles dont le domicile fiscal est fixé hors de France sont passibles de cet impôt seulement en raison de leurs revenus de source française. L'article 4 B dispose notamment que sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal, ou celles qui exercent en France une activité professionnelle, sauf si celle-ci est accessoire, ou celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. Enfin, l'article 4 *bis* rend passibles de l'impôt sur le revenu les personnes de nationalité française ou étrangère, domiciliées fiscalement en France ou non, si elles recueillent des bénéfices ou des revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

En vertu des dispositions de l'article 885 A du même code, sont soumises à l'impôt annuel de solidarité sur la fortune, lorsque la valeur de leurs biens est supérieure à une limite, les personnes

physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France ainsi que les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France.

2. - Les collectivités d'outre-mer régies par l'article 74 de la Constitution ont un statut défini par une loi organique qui fixe notamment leurs compétences.

En prévoyant que les compétences des collectivités de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin en matière d'impôts, droits et taxes s'exercent notamment « *dans le respect* » des dispositions du 1° du I des articles LO. 6214-4 et LO. 6314-4, lesquelles indiquent à quelles conditions les personnes physiques et morales peuvent être considérées comme ayant leur domicile fiscal dans ces collectivités, le législateur organique a entendu préciser la compétence de ces collectivités en matière fiscale au regard de la domiciliation fiscale des personnes.

a) Pour les personnes ayant leur domicile fiscal à Saint-Barthélemy ou à Saint-Martin

Les dispositions de la loi organique permettent à ces collectivités d'exercer leur compétence fiscale en instituant des impôts sur les revenus ou la fortune dont disposent les personnes qui y sont domiciliées fiscalement. Si l'une de ces collectivités adoptait des dispositions prévoyant un impôt sur le revenu ou un impôt sur la fortune assis sur l'ensemble des revenus ou des biens, y compris ceux qui ont leur origine ou sont situés en France (métropole ou départements d'outre-mer), les situations de double imposition qui résulteraient de l'application à ces mêmes personnes des dispositions des articles 4 A ou 885 A du code général des impôts pourraient être prévenues par les stipulations de la convention fiscale prévue entre la France et cette collectivité.

b) Pour les personnes ayant leur domicile fiscal en France

A l'inverse, les dispositions susmentionnées doivent s'interpréter comme excluant les personnes ayant leur domicile fiscal en France, ou étant réputées l'avoir, de la compétence fiscale des deux collectivités. Ces personnes sont, par suite, passibles des seuls impôts sur le revenu et sur la fortune établis en France, dans les conditions prévues pour les personnes domiciliées fiscalement en France par les dispositions des articles 4 A et 885 A du code général des impôts, sur l'ensemble de leurs revenus ou l'ensemble de leurs biens.

D'une part, en effet, la loi organique n'a pas prévu que, par exception, ces personnes pourraient être assujetties à des impositions établies par les collectivités de Saint-Barthélemy ou de Saint-Martin, se bornant au contraire à prévoir une compensation intégrale pendant cinq ans, pour la seule collectivité de Saint-Martin, des pertes de recettes résultant pour celle-ci de la limitation de sa compétence fiscale. D'autre part, il ressort tant des rapports présentés devant le Sénat et l'Assemblée nationale au nom des commissions de ces assemblées que des déclarations du ministre de l'outre-mer et des débats parlementaires que le législateur organique a voulu, comme le lui proposait le Gouvernement, écarter le risque d'évasion fiscale résultant de la compétence fiscale des deux nouvelles collectivités par la mise en place d'un dispositif permettant l'application du seul droit fiscal national aux personnes dont le domicile fiscal est, en application des dispositions de la loi organique, situé en France.

c) Pour les personnes qui n'ont leur domicile fiscal ni dans une des collectivités ni en France

Pour les personnes qui n'ont pas, ou pas encore, leur domicile fiscal dans l'une des collectivités, sans l'avoir en France, aucune disposition de la loi organique ne fait obstacle à ce que cette collectivité impose les revenus ou la fortune dont ces personnes disposent dans la collectivité, sous réserve des stipulations des conventions fiscales qui viendraient à être conclues pour la collectivité avec des Etats étrangers.

B. Pour l'impôt sur les sociétés

Pour les mêmes motifs que ceux exposés au b du 2. du A du II, il résulte de la combinaison des dispositions des articles LO. 6214-4 et LO. 6314-4 du code général des collectivités territoriales susmentionnées et de celles du I. de l'article 209 du code général des impôts - qui prévoient, sous réserve des dispositions de l'article 209 *quinquies* du même code, que les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les

entreprises exploitées en France, ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions - que les collectivités de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin ne peuvent soumettre à un impôt sur les sociétés les personnes morales résidant fiscalement en France, même pour les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées dans la collectivité.