

DIRIGEANTS ET SALARIÉS

Chronique d'actualité



Dimitar HADJIVELTCHEV,
Avocat associé,
CMS Francis Lefebvre Avocats



Jean-Louis MÉDUS
Professeur agrégé des Universités,
Avocat associé, cabinet Archers Avocats



AVEC LA COLLABORATION DE :

Rosemary BILLARD-MOALIC,
Avocat,
CMS Francis Lefebvre Avocats

Revenus d'activité

- > La CJUE juge qu'en vertu du principe de liberté d'établissement, un contribuable non-résident d'un État membre (Allemagne) doit être traité de la même manière qu'un contribuable résident de cet État quant à la déductibilité des cotisations obligatoires versées à un organisme de prévoyance, lorsque celles-ci présentent un lien direct avec l'activité exercée dans cet État membre. En revanche, la liberté d'établissement ne s'oppose pas à ce qu'il existe une différence quant à la possibilité de déduire les cotisations complémentaires et les cotisations versées dans le cadre d'une assurance retraite privée (V. § 1).
- > Le Conseil d'État juge que la rémunération versée à un joueur professionnel de football résident de France, par un employeur établi en France, en contrepartie d'une prestation réalisée en Allemagne, est imposable en France en application de l'article 13 de la convention fiscale franco-allemande relatif aux traitements et salaires (décision spécifique au vu de la rédaction de cette convention) (V. § 3).

Mécanismes d'intéressement

- > La CAA de Versailles se prononce sur le lieu d'imposition des gains de levée de stock-options attribuées à un salarié ayant exercé des fonctions de salarié et de mandataire social pour une entreprise française, qui a exercé ces options après avoir été licencié par son employeur et avoir transféré sa résidence fiscale au Royaume-Uni (V. § 6).

Revenus d'activité

1. Déductibilité des cotisations prévoyance et retraite – Exclusion pour les non-résidents – Liberté d'établissement

La CJUE juge qu'en vertu du principe de liberté d'établissement, un contribuable non-résident d'un État membre (Allemagne) doit être traité de la même manière qu'un contribuable résident de cet État quant à la déductibilité des cotisations obligatoires versées à un organisme de prévoyance, lorsque celles-ci présentent un lien direct avec l'activité exercée dans cet État membre. En revanche, la liberté d'établissement ne s'oppose pas à ce qu'il existe une différence quant à la possibilité de déduire les cotisations complémentaires et les cotisations versées dans le cadre d'une assurance retraite privée.

CJUE, 10^e ch., 6 déc. 2018, C-480/17, Frank Montag (V. annexe 1)

2. Dans cette affaire, un avocat allemand inscrit au Barreau de son État d'origine, l'Allemagne, exerçait son activité en Allemagne et en Belgique, où il résidait fiscalement. Son inscription au Barreau allemand était une condition nécessaire à l'exercice de son activité professionnelle en Belgique. À ce titre, il avait dû s'affilier à un organisme allemand de prévoyance. C'est ainsi qu'il avait acquitté en 2008 des cotisations obligatoires. Par ailleurs, il avait également versé des cotisations complémentaires volontaires et réglé des primes au titre d'une assurance retraite privée.

L'administration fiscale allemande avait refusé la déduction de l'ensemble des cotisations versées opérée par le requérant au motif que la législation allemande applicable en l'espèce prévoit qu'un contribuable non résident soumis à une obligation fiscale limitée en Allemagne est privé de la possibilité de déduire de l'assiette imposable à l'impôt sur le revenu le montant de ses dépenses de prévoyance et de retraite¹.

Ce refus avait conduit la juridiction de renvoi à s'interroger sur la compatibilité de cette législation avec la liberté d'établissement dans la mesure où un contribuable résident d'Allemagne peut déduire de telles dépenses dans les limites prévues par le droit allemand.

La CJUE a procédé comme à son habitude en deux temps en vérifiant (i) l'existence d'une restriction à la liberté d'établissement et (ii) la comparabilité des situations.

En l'espèce, **c'est sans difficulté que la Cour a conclu à l'existence d'une restriction à la liberté d'établissement** dès lors que les contribuables résidents d'Allemagne bénéficient d'un avantage fiscal -la possibilité de réduire leur assiette imposable du montant des cotisations versées- dont

sont privés les contribuables non-résidents. Le traitement fiscal réservé aux non-résidents est ainsi jugé susceptible de dissuader un contribuable résident d'Allemagne de s'établir dans un autre État membre, pour autant que les situations en cause soient comparables.

Or, cet **examen de la comparabilité des situations s'est avéré plus délicat**. La Cour rappelle tout d'abord qu'**en principe, la situation d'un contribuable non résident d'un État membre n'est pas comparable à celle d'un contribuable résident de cet État**. Il existe en effet des différences objectives de situation liées à la source des revenus, à la capacité contributive personnelle ou encore à la situation personnelle et familiale qui justifient un traitement différent sans qu'il puisse être qualifié de discriminatoire.

La Cour rappelle toutefois que ce principe souffre **deux exceptions** :

- lorsque le **contribuable résident d'un État membre tire l'essentiel de ses revenus de l'autre État membre** et que le premier État ne peut accorder au contribuable les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale², et

- lorsque **l'avantage fiscal est indissociable de l'activité** produisant les revenus imposables exercée dans l'autre État membre³.

En l'espèce, le recours à la première de ces exceptions s'avère inefficace. La Cour relève en effet que le requérant percevait la majeure partie (54%) de ses revenus en Allemagne, mais qu'une fraction non-négligeable de ses revenus était de source belge, ce qui conduisait à la prise en compte de sa situation personnelle et familiale aux fins de l'octroi d'avantages fiscaux en Belgique.

En revanche, **la Cour fonde utilement sa solution sur la seconde exception**.

Elle se concentre en premier lieu sur les **cotisations obligatoires de prévoyance** en relevant qu'il existe un lien direct, et même plus, un lien de nécessité, entre ces cotisations et l'activité générant les revenus imposables en Allemagne : le versement de ces cotisations est lié à l'inscription au Barreau allemand, à défaut de laquelle le requérant ne peut exercer en Allemagne ou dans un autre État membre. Elle en conclut qu'en ce qui concerne les cotisations obligatoires correspondant à la partie des revenus imposables en Allemagne, un contribuable non résident et un contribuable résident d'Allemagne se trouvent dans des situations comparables.

En second lieu, la Cour juge que les **cotisations volontaires de prévoyance et les primes versées à un organisme de retraite privé** reposent sur une décision libre du requérant. Ces dépenses ne sont donc pas, à la différence des cotisations obligatoires, nécessaires à l'exercice de l'activité en Allemagne ou dans d'autres États membres produisant des revenus imposables. La déductibilité de telles dépenses est donc dissociable de l'activité exercée en Allemagne. Dès lors, un contribuable non-résident et un contribuable résident d'Allemagne ne se trouvent pas dans des situations comparables.

1 Art. 1er, 10 et 50 de la loi relative à l'impôt sur le revenu (*Einkommensteuergesetz*) du 20 décembre 2007.

2 CJCE, 14 févr. 1995, C-279/93, Schumacker.

3 CJUE, 31 mars 2011, C-450/09, Schröder.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

En pratique, un contribuable résident d'un **État** membre peut déduire uniquement les cotisations obligatoires payées dans un autre **État** membre à proportion des revenus réalisés dans cet **État**. Les cotisations volontaires demeurent non déductibles, ce qui peut réduire l'intérêt financier de la solution.

D. HADJIVELTCHEV ET R. BILLARD-MOALIC ■

3. Artistes et sportifs - Rémunération – Qualification au regard des conventions fiscales –

Le Conseil d'État juge que la rémunération versée à un joueur professionnel de football résident de France, par un employeur établi en France, en contrepartie d'une prestation réalisée en Allemagne, est imposable en France en application de l'article 13 de la convention fiscale franco-allemande relatif aux traitements et salaires (décision spécifique au vu de la rédaction de cette convention).

CE, 3^e et 8^e ch., 19 déc. 2018, n° 413033, Ribéry, concl. E. Cortot-Boucher (V. annexe 2)

4. Dans cette affaire, un joueur professionnel de football français et résident de France avait perçu une prime de résultat de la part de la Fédération française de football à raison de sa participation à la phase finale de la Coupe du monde de football de 2006 qui s'est déroulée en Allemagne.

L'administration fiscale française a adressé à l'intéressé une proposition de rectification, estimant que les sommes en question devaient être traitées comme des traitements et salaires.

L'intéressé sollicitait la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu.

Le Conseil d'État valide la rectification proposée par l'administration fiscale en se fondant sur l'article 13 de la convention fiscale franco-allemande. Il relève que selon cet article, les rémunérations perçues par un salarié résident de France au titre d'une activité exercée en Allemagne restent imposables en France dès lors que les trois conditions suivantes sont cumulativement respectées :

- l'intéressé séjourne dans l'autre État pendant moins de 183 jours au cours de l'année fiscale considérée ;
- la rémunération est versée par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident d'Allemagne et ;
- la charge de cette rémunération n'est pas supportée par un établissement stable allemand de l'employeur.

Au cas présent, les trois conditions étaient remplies, ce qui a permis au Conseil d'État de juger que la rémunération est imposable en France.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

La portée de cette décision n'est pas universelle, dans la mesure où la convention fiscale franco-allemande, dans sa rédaction applicable à l'espèce, ne contient pas de disposition spécifique relative à la rémunération des artistes et sportifs. Or, une grande partie des conventions fiscales conclues par la France comportent un tel article qui permet une imposition des revenus des artistes et sportifs dans l'**État** dans lequel les prestations artistiques ou sportives sont réalisées.

D. HADJIVELTCHEV ET R. BILLARD-MOALIC ■

5. À NOTER

> Libre circulation des travailleurs – Égalité de traitement – Capacité contributive –

La CJUE rappelle que la libre circulation des travailleurs s'oppose à une réglementation fiscale ayant pour effet de priver un couple du bénéfice d'avantages fiscaux, au motif qu'un des membres du foyer perçoit une pension de source étrangère, exonérée d'impôt en vertu d'une convention fiscale applicable.

CJUE, 9^e ch., 14 mars 2019, C-174/18, Jacob et Lennertz (V. annexe 3)

Dans cette affaire, la Cour a rappelé les principes gouvernant le calcul de l'impôt dû dans l'État membre de résidence lorsque la base imposable inclut des revenus de source étrangère exonérés.

Le litige au principal opposait à l'État belge un couple de résidents belges dont l'un percevait des pensions de source luxembourgeoise, exonérées d'impôt en Belgique en application de la convention fiscale bilatérale applicable.

Le régime belge en cause était le suivant : les revenus de source étrangère exonérés en vertu d'une convention fiscale bilatérale sont pris en compte pour le calcul du taux effectif d'imposition appliqué à l'assiette imposable constituée des revenus de source belge. L'impôt brut ainsi obtenu est réduit de divers avantages fiscaux prévus en droit interne belge, avant que ne soit imputée une réduction supplémentaire à hauteur de la part que les revenus de source étrangère exonérés représentent dans le total des revenus⁴.

Les contribuables contestaient ce calcul en relevant que la réduction supplémentaire à hauteur de la part que les revenus de source étrangère exonérés représentent dans le total des revenus calculée par référence à l'impôt net des autres réductions d'impôt était mécaniquement inférieure à la même réduction supplémentaire calculée par référence à l'impôt brut⁵.

L'administration fiscale belge avait rejeté la contestation et ajouté que les réductions d'impôt n'étaient pas toutes liées à la situation personnelle et familiale des requérants et ne devaient donc pas être considérées comme des avantages fiscaux personnels dont la perte partielle, par l'effet de l'application du droit belge, serait contraire à

4 Article 155 du code des impôts sur le revenu de 1992

5 Exemple : Soit un revenu global de 100 incluant un revenu de source étrangère de 30. Par hypothèse, l'impôt brut correspondant s'élève à 35 et les réductions d'impôt à 20. L'impôt net est donc de 15. La réduction supplémentaire s'élèverait à 30% de 15, soit 5, portant l'impôt final à 10. Si la réduction supplémentaire s'appliquait à l'impôt brut, soit 35, elle s'élèverait à 30% de 35, soit 11,66. Une fois les autres réductions d'impôt appliquées, soit 20, l'impôt final s'élèverait à 3,34.

la libre circulation des travailleurs.

La **Cour de justice saisit l'opportunité de rappeler plusieurs principes.**

> Tout d'abord, **les États membres ont le choix, en vertu du « principe d'autonomie fiscale », d'organiser leur régime fiscal ;** l'inclusion des revenus de source étrangère exonérés dans le calcul du taux d'imposition, de l'impôt et de l'assiette pour l'octroi d'avantages fiscaux relève de ce principe et ne saurait être considérée comme contraire à la libre circulation des travailleurs dans la mesure où une exonération effective de ces revenus est assurée.

En revanche, la Cour constate qu'en imputant des réductions d'impôt sur un impôt calculé sur une assiette incluant à la fois les revenus de source belge et les revenus étrangers exonérés et en ne permettant qu'ultérieurement une réduction de l'impôt à hauteur de la part représentée par ces derniers dans le montant total des revenus formant l'assiette imposable, les contribuables sont placés dans une situation moins favorable que celle résultant d'une imputation des réductions sur un impôt de base dont l'assiette serait uniquement constituée des revenus de source belge.

> En outre, la Cour rappelle qu'**il appartient à l'État membre de résidence du contribuable d'accorder la totalité des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale, dans la mesure où ce dernier y dispose du centre de ses intérêts patrimoniaux.** À cet égard, elle précise que seul importe de vérifier que les avantages fiscaux sont liés à la capacité contributive personnelle des contribuables. En l'espèce, les réductions d'impôt en cause avaient vocation, pour l'essentiel, à inciter le contribuable à réaliser des dépenses, impactant donc nécessairement sa capacité contributive. La Cour en a conclu que les requérants avaient subi un désavantage

dans la mesure où ils n'avaient pas pu pleinement bénéficier des avantages fiscaux auxquels ils auraient eu droit si l'ensemble de leurs revenus avaient été de source belge.

La Cour relève ainsi une différence de traitement fiscal, à laquelle le gouvernement belge n'apporte aucune justification, entre les couples résidents belges en fonction de la source de leurs revenus ; cette différence est donc contraire au droit de l'UE.

D. HADJIVELTCHEV ET R. BILLARD-MOALIC ■

Mécanismes d'intéressement

6. Options de souscription d'actions - Gains de levée de stock-options attribuées à un salarié exerçant également des fonctions de mandataire social - Lieu d'imposition - La CAA de Versailles se prononce sur le lieu d'imposition des gains de levée de stock-options attribuées à un salarié ayant exercé des fonctions de salarié et de mandataire social pour une entreprise française, qui a exercé ces options après avoir été licencié par son employeur et avoir transféré sa résidence fiscale au Royaume-Uni.

CAA Versailles, 6 nov. 2018, n° 17VE01170 et n° 17VE02696, concl. N. Chayvialle, comm. J.-L. Médus (FI 2-2019, n° 6.3)

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CJUE, 10^e ch., 6 déc. 2018, C-480/17, Montag

Annexe 2 : CE, 3^e et 8^e ch., 19 déc. 2018, n° 413033, Ribéry, concl. E. Cortot-Boucher

Annexe 3 : CJUE, 9^e ch., 14 mars 2019, C-179/18, Jacob et Lennertz