

DIRIGEANTS ET SALARIÉS

Chronique d'actualité



Dimitar HADJIVELTCHEV
Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats



Rosemary BILLARD-MOALIC
Avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats

Questions générales

- > **Non-résidents** - La loi de finances pour 2020 abandonne les aménagements de la retenue à la source prévus par la loi de finances pour 2019 : au titre de 2020, l'assiette de la retenue à la source reste constituée du montant net imposable des sommes versées après déduction des frais professionnels et le barème à trois tranches est maintenu. La suppression du caractère partiellement libératoire de la retenue à la source est reportée au 1^{er} janvier 2021. La retenue à la source sera supprimée à compter de 2023 au profit du régime de droit commun du prélèvement à la source. (V. § 1).
- > « **Américains accidentels** » - Selon une réponse ministérielle, les services de l'IRS prendront en compte les difficultés rencontrées par leurs

établissements bancaires pour la collecte avant le 31 décembre 2019 des numéros d'identification fiscale (Tax Identification Number, TIN), liées aux carences des autorités américaines dans la délivrance de ces numéros. Ils ont également présenté le 6 septembre 2019 une nouvelle procédure d'amnistie fiscale (V. § 4).

Revenus d'activité

- > **Salariés détachés à l'étranger** - La CAA de Versailles, statuant sur l'exonération d'impôt sur le revenu prévue à l'article 81 A du CGI, apporte des précisions sur le contenu de l'attestation établie par l'employeur et sur les modalités de décompte de la durée d'exercice de l'activité salariée à l'étranger (V. § 8).

Questions générales

1. Non-résidents - Réforme de la fiscalité des salaires et pensions par la loi de finances pour 2019 - Aménagement - La loi de finances pour 2020 abandonne les aménagements de la retenue à la source prévus par la loi de finances pour 2019 : au titre de 2020, l'assiette de la retenue à la source reste constituée du montant net imposable des sommes versées après déduction des frais professionnels et le barème à trois tranches est maintenu. La suppression du caractère partiellement libératoire de la retenue à la source est reportée au 1^{er} janvier 2021. La retenue

à la source sera supprimée à compter de 2023 au profit du régime de droit commun du prélèvement à la source.

L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 12 : JO 29 déc. 2019, texte n° 1 (V. annexe 1)

2. La loi de finances pour 2019¹ a modifié en profondeur le régime d'imposition des traitements, salaires et pensions de source française perçus par les contribuables non-résidents, avec pour ambition de rapprocher le mécanisme de retenue à la source de celui du prélèvement à la source à compter du 1^{er} janvier 2020.

1 L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 13 : JO 30 déc. 2018 ; FI 1-2019, n° 6, § 1.

La réforme comportait trois points :

- la retenue à la source ne devait plus être appliquée au revenu net de l'abattement pour frais professionnels (10% forfaitaire ou frais réels) mais au revenu brut de ces frais ;
- le caractère partiellement libératoire de la retenue à la source devait disparaître au profit d'une retenue à la source non libératoire mais intégralement imputable ;
- enfin, et surtout, le montant de la retenue à la source de devait plus être déterminé selon le traditionnel barème à trois tranches (0%, 12% et 20%), mais par application du taux neutre (et nettement moins favorable) du prélèvement à la source (grille de l'article 204 H du CGI).

3. Sous l'impulsion des députés des français à l'étranger et notamment Madame Anne Genetet, auteur du rapport sur la mobilité internationale des Français dont les conclusions avaient été en partie ignorées lors de l'examen parlementaire de la réforme, le législateur a décidé de revoir sa copie. C'est ainsi qu'avant même l'entrée en vigueur de la réforme, l'imposition des traitements, salaires et pensions de source française perçus par les contribuables non-résidents est à nouveau amendée. Un pas en avant, deux pas en arrière...

L'article 12 de la loi de finances pour 2020 compose donc un nouvel opus en trois mouvements.

- les aménagements apportés l'an dernier à l'assiette et au montant de la retenue à la source sont purement et simplement abandonnés. Ainsi au titre de 2020, l'assiette de la retenue à la source reste constituée du montant net imposable des sommes versées après déduction des frais professionnels et le barème à trois tranches est maintenu ;
- la suppression du caractère partiellement libératoire de la retenue à la source est reportée au 1^{er} janvier 2021 ;
- enfin, la retenue à la source est supprimée à compter de 2023 au profit du régime de droit commun du prélèvement à la source.

Cette dernière modification constitue une nouveauté dans la mesure où elle implique la fin du mécanisme de retenue à la source alors que le régime issu de la loi de finances pour 2019 prévoyait initialement son maintien tout en alignant ses modalités sur le prélèvement à la source au taux neutre.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Les **contribuables non résidents devront être vigilants quant au calendrier** (qui pourrait encore évoluer²). Contrairement à ce qui était prévu, aucun changement n'intervient finalement en 2020 : l'assiette et le montant de la retenue à la source restent déterminés selon les mêmes règles que les années précédentes et la retenue à la source reste partiellement libératoire (aux taux de 0% et 12%, la retenue à la source au taux de 20% demeurant imputable). En 2021 et 2022, les modalités de calcul de l'assiette et le montant de la retenue à la source demeureront inchangées alors que la retenue à la source perdrait son caractère partiellement libératoire

2 La loi de finances prévoit en effet la remise d'un rapport au Parlement, avant le 1^{er} juin 2020, relatif à la fiscalité des revenus de source française des non-résidents. Ce rapport « peut servir de base à d'éventuelles corrections et améliorations pour l'établissement du projet de loi de finances pour 2021 ».

pour devenir intégralement imputable. Enfin, à compter de 2023, le mécanisme de retenue à la source disparaîtrait au profit du prélèvement à la source au taux personnalisé. *In fine*, les contribuables non-résidents et résidents seraient imposés selon les mêmes règles.

D. HADJIVELTCHEV et R. BILLARD-MOALIC ■

4. « **Américains accidentels** » - **Actualité des démarches** - Selon une réponse ministérielle relative aux « Américains accidentels », les services de l'IRS prendront en compte les difficultés rencontrées par leurs établissements bancaires pour la collecte avant le 31 décembre 2019 des numéros d'identification fiscale (Tax Identification Number, TIN), liées aux carences des autorités américaines dans la délivrance de ces numéros. Ils ont également présenté le 6 septembre 2019 une nouvelle procédure d'amnistie fiscale.

RM Vignon, n° 24300 : JOAN 31 déc. 2019, p. 11557 (V. annexe 2)

5. Cette récente réponse ministérielle offre l'occasion de faire le point sur la situation de ceux que l'on nomme les « Américains accidentels »³.

Les « Américains accidentels » sont ceux qui sont nés sur le territoire des États-Unis mais n'y ont très souvent vécu que peu de temps.

L'accord FATCA conclu avec les États-Unis, émanation de la loi américaine de lutte contre l'évasion fiscale FATCA, ainsi que le principe d'imposition des personnes physiques fondé sur la citoyenneté, recèlent des enjeux pour les « Américains accidentels » d'ordre à la fois bancaire et fiscal.

♦ Enjeu en matière bancaire

6. L'accord FATCA prévoit une obligation pour les établissements bancaires français de communiquer à l'administration fiscale américaine l'identité de leurs clients américains sous peine de sanction pécuniaire.

Parmi les données à collecter, les banques doivent obtenir le numéro d'identification fiscale américain des intéressés (Tax identification Number, TIN). Or, la production de ce numéro fiscal s'avère une mission quasi-impossible pour des personnes nées aux États-Unis mais qui n'ont pas conservé de lien effectif avec ce pays.

Jusqu'au 31 décembre 2019, les banques françaises bénéficiaient d'une dérogation à l'obligation de collecte du TIN imposée par l'accord FATCA. Souhaitant éviter toute sanction pécuniaire et en l'absence d'alternative, les banques françaises s'étaient engagées dans la voie de la clôture des comptes de leurs clients américains.

Au 1^{er} janvier 2020, les « Américains accidentels » se seraient

3 V. pour un bilan précédent FI 3-2019, n° 6, § 1.

donc retrouvés face au risque de voir leurs comptes clôturés d'office par leur banque française (environ 40 000 comptes étaient menacés).

Le 15 octobre 2019, l'IRS a publié un complément aux instructions existantes précisant que l'absence de TIN transmis par les banques n'emporte pas pour « conséquence immédiate » la caractérisation d'un manquement significatif de la part de celles-ci. Les circonstances particulières ayant conduit à cette carence devront être prises en considération ainsi que les procédures internes mises en place et les diligences accomplies par les banques.

En pratique, le risque pour les « Américains accidentels » de voir leurs comptes bancaires français clôturés d'office devrait donc se réduire.

◆ Enjeu en matière fiscale

7. Le droit américain pose un principe d'imposition des personnes physiques fondé sur la citoyenneté (*citizen-based taxation*), indépendant de la résidence fiscale de ces personnes.

Par conséquent, les « Américains accidentels » se trouvent dans l'obligation de régulariser leur situation fiscale aux États-Unis, selon une procédure chronophage et coûteuse, alors que le manquement à leurs obligations est involontaire.

Le 6 septembre 2019, l'*Internal Revenue Service* (IRS) a annoncé un programme d'amnistie fiscale (« *Relief procedures for Certain Former Citizens* ») destiné aux personnes :

- qui ont renoncé ou ont l'intention de renoncer à leur citoyenneté américaine ;
- qui n'ont jamais déposé de déclaration fiscale aux États-Unis ;

- dont les revenus et le patrimoine n'excèdent pas certains seuils (par exemple, ces personnes ne sont pas redevables de plus de 25 000 \$ US d'impôt fédéral au total pour l'année durant laquelle intervient la renonciation à la citoyenneté américaine, ainsi que pour les cinq années précédente et/ou elles possèdent un patrimoine net inférieur à deux millions de dollars américains au moment de la renonciation et au moment de la demande d'adhésion au programme)

Sous ces conditions, les intéressés seront exemptés d'impôt, de pénalités et d'intérêts de retard.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'un des avantages de ce nouveau programme est qu'il ne nécessite pas l'obtention d'un TIN. En revanche, l'IRS a indiqué qu'il était temporaire (sans en indiquer la durée). En pratique, **il est donc recommandé aux personnes qui s'estiment concernées d'y adhérer au plus vite.**

Pour les personnes qui ne satisferaient pas aux conditions susmentionnées, la procédure de déclaration simplifiée (« *Streamlined Filing Compliance Procedures* ») reste possible à condition de prouver que le manquement déclaratif n'était pas délibéré (à cet égard, le droit américain retient les notions de négligence, inadvertance ou d'erreur de bonne foi).

D. HADJIVELTCHEV et R. BILLARD-MOALIC ■

Revenus d'activité

8. Salariés détachés à l'étranger - Exonération d'impôt sur le revenu (CGI, art. 81 A) - La CAA de Versailles, statuant sur l'exonération d'impôt sur le revenu au titre des salaires versés à des personnes domiciliées en France en contrepartie de l'activité qu'elles exercent à l'étranger, apporte des précisions sur le contenu de l'attestation établie par l'employeur et sur les modalités de décompte de la durée d'exercice de l'activité salariée à l'étranger.

CAA Versailles, 3^e ch., 5 nov. 2019, n° 18VE03617, Monteil (V. annexe 3)

9. Cet arrêt de la Cour administrative d'appel de Versailles, rendu au terme d'une procédure suivie notamment par nos soins et qui n'a pas fait l'objet de pourvoi à notre connaissance, apporte d'utiles précisions sur les modalités d'application de l'exonération prévue à l'article 81 A, I du CGI.

Cette disposition prévoit une exonération d'impôt sur le revenu au titre des salaires versés à des personnes domiciliées en France en contrepartie de l'activité qu'elles exercent à l'étranger. Le régime d'exonération bénéficie notamment aux personnes envoyées à l'étranger par leur employeur pour y exercer des missions de prospection commerciale pendant une ou des périodes excédant 120 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs.

10. En l'espèce, M. Monteil était le directeur salarié « *Mergers and Acquisitions* » de la société Thales Communication. Au titre de ces fonctions, il avait été amené à réaliser des déplacements dans des pays étrangers afin d'y effectuer des missions de prospection commerciale.

Au cours de l'année 2009, la mise en place d'investissements sous la forme de *joint-ventures* avait eu pour conséquence de multiplier le nombre de ses déplacements à l'étranger. C'est ainsi que M. Monteil avait effectué 17 séjours à l'étranger en 2009 dans le cadre de ses fonctions, pour une durée totale de 87 jours ouvrés, soit 141 jours en intégrant les jours de congés et jours de repos hebdomadaires y afférents.

M. Monteil avait entendu se prévaloir du régime d'exonération prévu à l'article 81 A, I, 2° du CGI, dans la mesure où il estimait que l'ensemble des conditions d'application de ce régime étaient dans son cas réunies. Il avait ainsi déposé sa déclaration des revenus de l'année 2009 en mentionnant des salaires exonérés d'impôt en France à hauteur de 42 845 €.

L'administration fiscale a procédé à la réintégration de cette somme, estimant d'une part, que l'attestation de son employeur ne permettait pas de rapporter la preuve de l'exercice de l'activité de prospection commerciale à l'étranger, et d'autre part que la méthode de calcul retenue par le contribuable pour déterminer la durée d'exercice à l'étranger de l'activité de prospection commerciale était erronée et que le seuil de 120 jours n'était pas atteint au titre de l'année 2009.

M. Monteil a contesté le supplément d'imposition

résultant de la remise en cause de l'exonération. Après que sa demande a été rejetée par le TA de Cergy-Pontoise⁴ puis par la CAA de Versailles⁵, M. Monteil a saisi le Conseil d'État, lequel a annulé l'arrêt de la cour puis a renvoyé l'affaire à cette dernière⁶.

Sur renvoi, la cour a prononcé la décharge des impositions litigieuses après avoir constaté que le requérant satisfaisait aux deux principales conditions auxquelles l'exonération est subordonnée, à savoir l'exercice de l'activité salariée de prospection commerciale, d'une part, et l'exercice de cette activité à l'étranger pendant une durée supérieure à 120 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs, d'autre part.

◆ L'exercice de l'activité de prospection commerciale

11. Dans son instruction 5 B-15-06 du 6 avril 2006 (applicable à l'année litigieuse) relative aux exonérations prévues par l'article 81 A du CGI, dont le requérant se prévalait sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, l'administration fiscale a précisé que la réalité de l'activité exercée à l'étranger par le contribuable pouvait être justifiée par une attestation établie par l'employeur de ce dernier, sauf pour le vérificateur à remettre en cause le contenu de cette attestation en apportant la preuve contraire.

Dans son premier arrêt, la cour avait rejeté la demande de l'intéressé en relevant que l'attestation établie par l'employeur se bornait à indiquer que les missions de prospection commerciale à l'étranger du requérant avaient été effectuées « *en sa qualité d'ingénieur commercial export* » et « *dans le cadre de l'exercice de ses fonctions* », sans préciser les actions concrètes menées dans les pays où il avait séjourné.

Le Conseil d'État, dans sa décision de cassation, a estimé que la cour aurait dû se borner à examiner si l'attestation précisait ou non que le requérant avait exercé une activité de prospection commerciale à l'étranger dans le cadre de ses fonctions de directeur salarié et qu'ainsi, elle avait commis une erreur de droit au regard de l'article L. 80 A du LPF en remettant en cause sa valeur probante.

Sur renvoi, la cour se range à la position du Conseil d'État en relevant que le requérant avait produit une attestation de son employeur précisant qu'il exerçait bien une activité de prospection commerciale et qu'ainsi, la condition relative à la nature de l'activité exercée à l'étranger devait être considérée comme satisfaite en l'absence de preuve contraire rapportée par l'administration.

◆ La durée des missions de prospection commerciale à l'étranger

12. L'activité de prospection commerciale à l'étranger avait été exercée par le requérant dans le cadre de 17 séjours à l'étranger au cours de l'année 2009. Pour parvenir à un total de 141 jours, ouvrant droit au bénéfice de l'exonération, le

requérant avait appliqué l'instruction administrative précitée, qui mentionne que la période de mission à l'étranger est « *la période écoulée entre le premier départ et le retour définitif, en défalquant seulement les périodes pendant lesquelles le salarié est revenu en France pour y exercer une activité [...]. Les jours de repos hebdomadaires se rapportant à l'activité exercée à l'étranger, la durée des congés de récupération et congés payés auxquels donne droit l'activité exercée à l'étranger [...], même si ces différents congés sont pris en France, sont assimilés à l'activité exercée à l'étranger. Le décompte de cette période s'effectue donc par rapport à la durée de la mission à l'étranger, y compris les temps de transport* ».

En l'espèce, le requérant avait décompté 87 jours d'activité à l'étranger au titre de l'année 2009, incluant les temps de transport aller/retour ainsi que les temps de trajet d'un pays étranger vers un autre pays étranger.

Pour chaque déplacement, le requérant avait donc retenu, pour chacun des 17 séjours à l'étranger effectués, des périodes comprises entre l'heure de départ de Paris et celle du retour à Paris. Au contraire, le service avait décompté les jours d'activité à l'étranger en retenant les périodes de 24 heures comprises entre l'heure d'arrivée à destination à l'étranger et l'heure de départ depuis l'étranger. Il avait seulement inclus les temps de transport correspondant au premier départ de France et au dernier retour en France de l'année. Cette méthode avait abouti à un nombre de jours d'exercice d'une activité à l'étranger très inférieur à 120 jours.

Le requérant avait ensuite pris en considération les jours de congés payés, de récupération et de repos hebdomadaire. Selon la convention collective en vigueur chez son employeur en 2009, le nombre de jours travaillés était fixé à 225 jours et à 140 jours de congés, de récupération et de repos hebdomadaire. Le requérant avait ainsi ajouté au 87 jours d'activité 54 jours de congés, de récupération et de repos hebdomadaire (140x87/225).

13. La cour fait entièrement droit à la position du requérant. Elle commence par rappeler la position retenue par le Conseil d'État concernant l'inclusion dans la durée d'activité exercée à l'étranger des congés payés et congés de récupération auxquels ouvre droit l'exécution de la mission à l'étranger (CE, 17 déc. 2003, n° 248854, *David*).

La cour dégage ensuite le principe selon lequel la durée d'exercice de l'activité à l'étranger « *comprend également la totalité des jours consacrés par le salarié aux trajets entre la France et les États dans lesquels il est amené à effectuer ses missions de prospection commerciale, alors même que le temps de trajet effectif d'une destination à une autre n'occuperait qu'une fraction des jours en cause, dès lors qu'en premier lieu, ces trajets sont indissociables de l'exercice des missions de prospection confiées au contribuable concerné et relèvent ainsi de son activité salariée à l'étranger au sens des dispositions précitées, quelle que soit la durée de la mission à laquelle ces voyages se rapportent et qu'en second lieu, ces mêmes dispositions qui apprécient la durée d'activité salariée en jours entiers et non d'heure à heure, ne sauraient permettre d'exclure du calcul de cette période les journées qui ne sont pas intégralement consacrées à cette activité.* ».

4 TA Cergy Pontoise, 22 sept. 2015, n° 1308247.

5 CAA Versailles, 18 mai 2017, n° 15VE03516.

6 CE, 26 oct. 2018, n° 412525, Monteil.

Le décompte de la durée d'exercice de l'activité à l'étranger doit donc tenir compte des temps de transport.

Cette analyse rappelle la méthode des « jours de présence physique » développée aux commentaires sous l'article 15 « revenus d'emploi » du modèle OCDE de convention fiscale qui prévoient d'inclure dans les calculs les jours suivants : « *fraction de journée, jour d'arrivée, jour de départ et tous les jours passés à l'intérieur de l'État où l'activité est exercée [...]* ».

Cet arrêt confirme la méthode utilisée en pratique, et que nous avons appliquée dans le cas de M. Monteil, qui consiste à déterminer la durée de la mission à l'étranger en tenant compte de l'heure de départ de France et de l'heure de retour en France, c'est-à-dire en tenant compte de fractions de journées ajoutées aux périodes complètes de 24 heures passées à l'étranger.

D. HADJIVELTCHEV et R. BILLARD-MOALIC ■

14. À NOTER

> Droit de l'Union européenne - Libre circulation des travailleurs - Exonération fiscale des indemnités en faveur des personnes handicapées - La CJUE juge que l'article 45 TFUE relatif à la libre circulation des travailleurs s'oppose à une réglementation d'un État membre (en l'espèce la Belgique) qui, sans prévoir de justifications à cet égard, dispose que l'exonération fiscale applicable aux indemnités pour les personnes handicapées est subordonnée à la condition que ces indemnités soient payées par un organisme de l'État membre concerné et exclut donc du bénéfice de cette exonération les indemnités de même nature payées par un autre État membre, alors même que le bénéficiaire desdites indemnités réside dans l'État membre concerné.

CJUE, 8^e ch., 24 oct. 2019, C-35/19, BU

Cette décision sera commentée dans le prochain numéro de la revue.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 12 : JO 29 déc. 2019, texte n° 1 (texte et travaux parlementaires)

Annexe 2 : RM Vignon, n° 24300 : JOAN 31 déc. 2019, p. 11557

Annexe 3 : CAA Versailles, 3^e ch., 5 nov. 2019, n° 18VE03617, Monteil

