

FISCALITÉS ÉTRANGÈRES

Chronique d'actualité

Europe

- > **Allemagne** - La CJUE estime que le régime allemand d'imposition des dividendes versés à des fonds de pension est contraire à la liberté de circulation des capitaux en ce qu'il instaure une différence de traitement basée sur l'État de résidence (V. § 1).
- > **Belgique** - La CJUE juge l'application du régime belge d'exemption pour participation (régime RDT) contraire à la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990 (V. § 4).
- > La Cour constitutionnelle annule la taxe sur les comptes-titres, la jugeant discriminatoire, tout en maintenant ses effets pour les périodes se terminant avant le 20 septembre 2019 ou à cette date (V. § 8).
- > La Belgique transpose la directive 2018/822 du 25 mai 2018 (DAC 6) qui impose la déclaration aux autorités fiscales des dispositifs transfrontières de planification fiscale au caractère possiblement agressif par les contribuables et les intermédiaires (V. § 11).
- > **Espagne** - La Cour suprême espagnole confirme le droit des fonds d'investissement américains qui ont reçu des dividendes de sociétés espagnoles d'obtenir la restitution de l'excès de retenue à la source prélevée par rapport aux fonds résidents (V. § 13).
- > **Italie** - Airbnb is strongly opposing the new compliance duties introduced upon intermediaries for the taxation of short-term rental contracts. The main issues of the matter will be decided by the ECJ in a preliminary ruling (V. § 15).
- > The Supreme Court denies the possibility to benefit from the EU Parent-Subsidiary Directive (90/435/EU) due to a very controversial interpretation of article 27-bis of the Presidential Decree no. 600/1973 (V. § 19).
- > The tax advisor of a Liechtenstein *Familienstiftung* filed a request for a legal opinion to the Italian Tax Agency in order to assess the direct and indirect taxation regime applicable to the foundation (V. § 22).
- > In its most recent law decree on urgent tax measures the Italian legislator introduced a new provision on the distribution of income by trusts and similar entities that are located in low-tax countries. Regardless of the specific features of such trusts, indeed, any income they distribute will be taxable in the hands of the beneficiaries (V. § 24).
- > The Italian Tax Agency offered two legal opinions to clarify some issues related to the taxation of employment and self-employment income (V. § 26).
- > **Luxembourg** - La loi de budget 2020 limite la durée de validité des décisions fiscales anticipées accordées avant le 1^{er} janvier 2015 : ces décisions cessent de plein droit d'avoir effet à la fin de l'année d'imposition 2019 (V. § 30).
- > Le 10 octobre 2019, la France et le Luxembourg ont signé un avenant à la nouvelle convention fiscale franco-luxembourgeoise applicable depuis le 1^{er} janvier 2020 et concernant les revenus d'occupation salariée (V. § 33).
- > La Cour administrative confirme partiellement le jugement du Tribunal administratif du 2 août 2019 qui, à l'occasion d'un échange de renseignements dans le cadre de la convention entre le Luxembourg et le Danemark, avait précisé le critère de pertinence des renseignements demandés (V. § 35).
- > La Cour administrative a saisi la Cour constitutionnelle de la question de savoir si une loi fiscale, qui a créé un effet rétroactif et défavorable dans le chef du contribuable, est compatible avec le principe fondamental de l'État de droit auquel la Cour constitutionnelle a déjà reconnu une valeur constitutionnelle (V. § 37).
- > **Pays-Bas** - À partir du 1^{er} janvier 2021, afin d'éviter la procédure d'échange d'informations avec d'autres juridictions, les sociétés de services intragroupes résidentes aux Pays-Bas, passeront d'une exigence de substance minimale au principe de « substance adéquate » (V. § 41).

...

> **Pologne** - Un ensemble de règles, notamment fiscales, est introduit afin d'atténuer les retards de paiement dans les transactions commerciales. La limitation de la déduction des coûts des services incorporels intragroupe donne lieu à des divergences entre administration fiscale et tribunaux. Les grandes entreprises ont la possibilité de conclure des accords de conformité coopérative avec l'administration fiscale polonaise. L'introduction du nouveau régime de retenue à la source est reportée au 1er juillet 2020 (V. § 45).

États-Unis et Canada

> **États-Unis** - Initialement prévue pour début 2020, l'application effective du dispositif Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) a de nouveau été repoussée, octroyant un nouveau sursis pour les quelques 40 000 « Américains accidentels » résidant en France (V. § 50).

> L'*Internal Revenue Service* (IRS) publie de nouvelles orientations sur le traitement fiscal des transactions relatives aux cryptomonnaies (V. § 54).

Amérique latine

> **Argentine** - À l'issue d'une année 2019 bouleversée par les élections présidentielles et la crise économique, l'Argentine a mis en place des mesures fiscales pour faire face à l'urgence économique, incluant le report de la baisse du taux de l'impôt sur les sociétés, l'augmentation du taux d'impôt sur la fortune et l'introduction d'une taxe de 30% sur l'achat de devises et les importations de services (V. § 58).

> Quatre jours avant la fin de son mandat, le Président argentin sortant a signé un avenant à la convention fiscale franco-argentine, qui permettrait aux sociétés françaises de bénéficier d'une réduction significative des taux de retenue à la source (V. § 68).

> **Brésil** - La réforme fiscale reste une priorité du gouvernement et du Congrès pour 2020. Après plusieurs propositions parlementaires, le Gouvernement a annoncé son plan d'action (V. § 74).

> Le groupe de travail OCDE/Receita Federal do Brasil sur les prix de transfert publie un rapport détaillé (V. § 77).

> **Chili** - L'administration fiscale chilienne s'est prononcée sur le champ d'application de l'article 12 (redevances) des conventions fiscales conclues avec la France et le Royaume-Uni. Le Chili a conclu une

nouvelle convention fiscale avec les Émirats arabes unis, entre en négociation pour étendre son réseau (Israël et Hong Kong) et réviser son accord commercial avec l'Association européenne de libre-échange (V. § 83).

> **Colombie** - La Cour constitutionnelle colombienne ayant annulé la loi portant la dernière réforme fiscale, une nouvelle loi est adoptée, avec un impact direct sur les investissements étrangers dans ce pays. La Cour constitutionnelle approuve l'accord d'adhésion à l'OCDE. Des nouveautés existent aussi en matière de conventions fiscales (V. § 89).

> **Pérou** - L'administration fiscale péruvienne précise le traitement fiscal des intérêts payés par une société péruvienne sur les emprunts consentis par des non-résidents, et le champ d'application de la législation sur les services d'assistance technique. Le Japon et le Pérou ont signé une convention fiscale. La Chine et le Pérou poursuivent les négociations en vue de réviser leur accord de libre-échange (V. § 93).

Asie et Océanie

> **Singapour** - Goods and services tax (GST) on imported services came into force on 1 January 2020. Amendments made by the MLI to Singapore's DTAs with Canada, Ukraine and Denmark have also taken effect. Singapore signed new or updated tax agreements (V. § 98).

Afrique et Moyen-Orient

> **Envoi d'un salarié en Afrique** - Qu'il s'agisse d'effectuer des démarches de prospection dans un pays cible, d'y réaliser des prestations de services, de contribuer à la mise en place d'une filiale ou de renforcer ses équipes une fois celle-ci opérationnelles, une entreprise française est susceptible d'envoyer de différentes manières des salariés sur le territoire africain. Cela suppose de bien maîtriser les implications de cette démarche et notamment le choix du statut du salarié. Ainsi, l'employeur doit au préalable déterminer le cadre juridique dans lequel celui-ci va exercer sa mission, et pour le compte de quelle entité du groupe. Après un exposé des questions essentielles à traiter pour déterminer le type de mobilité requis tant sur le plan social que fiscal (V. § 103), deux exemples concrets seront détaillés, concernant l'envoi par une société française d'un salarié en Tunisie, soit pour une longue durée au sein d'une filiale tunisienne (V. § 125), soit pour n'accomplir que de façon temporaire des voyages d'affaires ou des missions (V. § 140).

Europe

Allemagne



David CHAUMONTET
Avocat associé, Arsene Taxand



AVEC LA COLLABORATION DE :
Delphine HELLEC
Avocat, Arsene Taxand

1. Allemagne - Imposition des dividendes perçus par des fonds de pension - Libre circulation des capitaux - La CJUE estime que le régime allemand d'imposition des dividendes versés à des fonds de pension est contraire à la liberté de circulation des capitaux en ce qu'il instaure une différence de traitement basée sur l'État de résidence.

CJUE, 2^e ch., 13 nov. 2019, C-641/17, College Pension Plan of British Columbia (FI 1-2020, n° 5, annexe 10)

2. Contexte - Le Tribunal des finances de Munich a été saisi par le College Pension Plan of British Columbia (CPP) d'une contestation des modalités d'imputation des retenues à la source sur les dividendes qu'il a perçus de sociétés allemandes de 2007 à 2010.

À l'appui de sa demande, le fonds de pension constitué sous la forme d'un trust au Canada faisait valoir que les dividendes avaient été soumis à une imposition en Allemagne plus défavorable que celle applicable, dans les mêmes conditions, à des fonds de pension résidents.

Le CPP ne contestait pas l'application de la retenue à la source, dont le taux était de 25 % en droit interne indépendamment du lieu d'établissement du fonds, mais ses modalités d'imputation ainsi que les règles de détermination de l'assiette imposable.

Il faisait valoir que lorsque la retenue était supportée de manière définitive par les fonds de pension non-résidents, elle était, en revanche, imputable sur l'impôt sur les sociétés (IS) dû par les fonds de pension résidents au taux de 15 % et restituable en cas d'excédent du versement initial.

Par ailleurs, bien que l'application du taux réduit de 15 % prévu par la convention fiscale avait limité l'imposition du fonds canadien, elle ne lui avait pas permis de minorer sa base imposable, comme pour un fonds de pension allemand dans des conditions équivalentes.

En effet, la législation allemande permet aux fonds de pension résidents de déduire de leur résultat imposable des provisions pour engagement de retraite. Or, le montant de ces provisions est étroitement corrélé au montant des dividendes perçus.

Par conséquent, le CPP estimait que ces différences aboutissaient à une quasi-exonération en faveur des seuls fonds de pension résidents.

La comparabilité du CPP à un fonds de pension allemand était admise par les parties devant le Tribunal des finances de Munich qui a saisi la CJUE aux fins de trancher la question de la conformité de ce système à la liberté de circulation des capitaux prévue par les articles 63 et 65 du TFUE.

3. La réponse de la CJUE - Tout d'abord, la Cour rappelle que l'application aux dividendes versés à des fonds de pension non résidents d'une charge fiscale plus lourde que celle supportée par les fonds de pension résidents au titre des mêmes dividendes constitue une restriction à la liberté de circulation des capitaux¹.

Elle constate que la perception de dividendes par des fonds de pension allemands ne s'accompagne pas ou peu d'une augmentation de leur résultat imposable en Allemagne compte tenu des provisions pour engagement de retraites qu'ils dotent dans les mêmes proportions. Elle en déduit que la retenue à la source initialement versée leur est, par conséquent, très largement restituée. Selon la Cour, il en résulte un traitement moins favorable des dividendes versés aux fonds de pension non résidents dans la mesure où ils sont soumis à une imposition définitive de 15 %.

Elle relève que les fonds, indépendamment de leur lieu d'établissement, se trouvent dans une situation comparable au regard du lien de cause à effet entre la perception de dividendes et l'augmentation des provisions pour engagement de retraite.

Par conséquent, la Cour considère que l'application de différentes techniques d'imposition en fonction de l'État de situation du fonds ne saurait justifier la différence de traitement.

En conclusion, la Cour estime que le régime allemand d'imposition des dividendes est contraire à la liberté de circulation de capitaux lorsque le fonds de pension non résident n'est pas en mesure d'imputer sur le montant des dividendes soumis à imposition en Allemagne les provisions d'engagement de retraite qu'il a corrélativement déduites de son résultat.

La Cour précise également que l'Allemagne ne peut pas invoquer la clause de gel (*standstill*), dès lors que cette restriction ne résultait pas de la législation au 31 décembre 1993.

D. CHAUMONTET et D. HELLEC ■

¹ CJUE, 17 sept. 2015, C-10/14, Miljoen, pt 48.

Belgique



Jean MEEUS

Avocat aux Barreaux de Bruxelles et de Paris, spécialisé en droit fiscal belge, Loyens & Loeff Paris

Fiscalité interne

4. Belgique - Régime d'exemption pour participation (revenus définitivement taxés) - Ordre d'imputation des déductions fiscales - Violation du droit de l'Union européenne - La CJUE juge l'application du régime belge d'exemption pour participation (régime RDT) contraire à la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990.

CJUE, 7^e ch., 19 déc. 2019, C-389/18, Brussels Securities (FI 1-2020, n° 5, annexe 4)

5. La Cour était interrogée par le tribunal de première instance de Bruxelles sur l'application du régime RDT à la lumière de l'ordre d'imputation des déductions fiscales à l'impôt des sociétés, lors de l'exercice d'imposition 2011.

À l'impôt des sociétés, les dividendes reçus sont inclus dans la base imposable des sociétés, ceci sans avoir égard à leur éventuelle éligibilité au régime RDT. Cette base imposable, reprenant l'ensemble des revenus de la société, est ensuite réduite par l'application des différentes déductions fiscales prévues par la législation belge.

Certaines déductions fiscales peuvent être reportées sur les exercices ultérieurs sans limite, comme la déduction pour revenus définitivement taxés, tandis que d'autres le sont de manière limitée (comme la déduction pour capital à risque par exemple).

L'ordre d'imputation des déductions fiscales est fixé légalement, sans possibilité d'y déroger.

C'est sur ce point que la Cour a été interrogée, et plus particulièrement sur une éventuelle violation de la directive mère-fille 90/435/CEE en ce que la déduction RDT - qui est reportable sans limite sur les exercices ultérieurs - était obligatoirement imputée avant certaines déductions dont le report était limité dans le temps (comme la déduction pour capital à risque qui était reportable à l'époque sur un certain nombre de périodes).

6. L'avocat général, dans ses conclusions du 5 septembre 2019, avait mis en avant la circonstance que le régime RDT combiné à « l'ordre impératif des déductions », pouvait entraîner une charge fiscale plus importante dans le chef de la société mère en comparaison avec une situation dans laquelle l'ordre d'imputation des déductions fiscales permettrait la déduction prioritaire des déductions fiscales dont le report dans le temps est limité.

7. La Cour a suivi les conclusions de l'avocat général, en répondant que l'article 4, § 1 de la directive s'oppose à ce que les dividendes perçus par une société mère de sa filiale soient d'abord inclus dans la base imposable de la société mère, avant de pouvoir être déduits dans la mesure où un solde bénéficiaire subsiste au cours de la période concernée ou de toute période ultérieure, préalablement à un autre avantage fiscal prévu en droit national dont le report est quant à lui limité dans le temps.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Bien que la déduction pour capital à risque ne soit plus reportable aujourd'hui, et que la portée de l'arrêt lui-même soit limitée, il conviendra d'évaluer si celui-ci ne peut pas être invoqué dans le cadre d'autres déductions fiscales ou exonérations dont l'utilisation est limitée dans le temps. Affaire à suivre, donc.

8. Taxe sur les comptes-titres - Annulation par la Cour constitutionnelle - La Cour constitutionnelle annule la taxe sur les comptes-titres, la jugeant discriminatoire, tout en maintenant ses effets pour les périodes se terminant avant le 20 septembre 2019 ou à cette date.

Cour constitutionnelle, 17 oct. 2019, n° 138/2019

9. Depuis 2018, la Belgique prélevait une taxe de 0,15% sur les comptes-titres détenus par les personnes physiques résidentes et non résidentes belges, dès lors qu'elles détenaient certains instruments financiers pour une valeur moyenne globale de 500 000 € sur l'ensemble de leurs comptes-titres. L'éventail d'instruments financiers rentrant dans le champ d'application de la taxe était large, à l'exception d'instruments spéculatifs énumérés dans les travaux parlementaires, et des actions nominatives.

10. Dans un arrêt du 17 octobre 2019, la Cour a annulé la taxe sur les comptes-titres, la jugeant discriminatoire, et donc inconstitutionnelle.

La Cour invoque notamment la circonstance que les actions nominatives et certains types d'instruments financiers étaient exclus de la base de calcul de 500 000 € sans raison objective, ou encore que la différence de traitement entre les co-titulaires et les titulaires uniques de comptes-titres n'était pas suffisamment justifiée.

Bien que la taxe soit annulée, la Cour a maintenu ses effets pour les périodes se terminant avant le 20 septembre 2019 ou à cette date (*i.e.* ses effets sont donc maintenus pour l'année 2019). L'absence d'annulation rétroactive est justifiée par la Cour par des motifs budgétaires et administratifs, ainsi que par le contentieux judiciaire qui pourrait découler de l'arrêt d'annulation.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

La taxe sur les comptes-titres avait fait grand bruit lors de son entrée en vigueur, les contribuables y voyant la porte ouverte à un impôt sur la fortune déguisé. Ce ne sont donc pas moins de sept recours que la Cour constitutionnelle a

dû analyser pour rendre son arrêt.

La décision prise par la Cour est logique et justifiée. Ce n'est pas la première fois que la Cour maintient pour le passé les effets d'une taxe qu'elle juge inconstitutionnelle (nous nous rappellerons à cet égard de l'annulation dans des circonstances identiques de la *Fairness Tax*).

Fiscalité internationale

11. Belgique - DAC 6 - Transposition - La Belgique transpose la directive 2018/822 du Conseil, du 25 mai 2018 (DAC 6) qui impose la déclaration aux autorités fiscales des dispositifs transfrontières de planification fiscale au caractère possiblement agressif par les contribuables et les intermédiaires.

L. 20 déc. 2019, transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration : M.B. 30 déc. 2019

12. L'entrée en vigueur de cette loi est fixée au 1^{er} juillet 2020. Toutefois, des informations devront également être déclarées concernant les dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1^{er} juillet 2020. Ces informations devront faire l'objet d'une déclaration au plus tard le 31 août 2020.

Les **impôts visés** par la législation belge, en lien avec des dispositifs transfrontières, sont en ligne avec ceux prévus par la directive, à savoir tous les impôts à l'exception de la TVA, les droits de douane, les accises et les cotisations de sécurité sociale.

De manière générale, la **notion de dispositif transfrontière** est identique à celle de la directive, étant précisé que les situations exclusivement belges ne sont pas visées.

La **liste des marqueurs** reprise dans la législation belge est proche de celle de la directive. Certaines illustrations étant par ailleurs décrites dans les travaux parlementaires.

Les **notions d'intermédiaire et de « critère de l'avantage principal »** (MBT) sont également en ligne avec les définitions reprises dans la directive.

Dans l'hypothèse d'une absence de déclaration, les **pénalités** s'élèvent de 5 000 à 50 000 €. En cas d'insuffisance ou de déclaration incomplète, les pénalités s'élèvent de 1 250 € à 12 500 €. La tranche haute des pénalités sera appliquée aux contribuables et intermédiaires qui manquent de manière répétée à leurs obligations déclaratives.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Les travaux parlementaires et la loi offrent une première série de réponses aux questions que se posaient les contribuables et intermédiaires sur le champ d'application et la procédure de déclaration. **Une circulaire administrative est toutefois attendue prochainement pour apporter plus de clarté.**

Dans l'attente de cette circulaire, la mise en place de structures - impliquant la Belgique - par les contribuables et les intermédiaires doit être effectuée avec prudence. Ceci étant, à défaut de précisions suffisantes, il est plus que probable que l'administration fiscale sera submergée par une vague de déclarations de structures, visées ou pas par la loi.

J. MEEUS ■

Espagne



David CHAUMONTET
Avocat associé, Arsene Taxand



AVEC LA COLLABORATION DE :
Delphine HELLEC
Avocat, Arsene Taxand

13. Espagne - Retenue à la source sur dividendes - Fonds US - Liberté de circulation des capitaux - La Cour suprême espagnole confirme le droit des fonds d'investissement américains qui ont reçu des dividendes de sociétés espagnoles d'obtenir la restitution de l'excès de retenue à la source prélevée par rapport aux fonds résidents.

Tribunal Supremo, 13 nov. 2019, n° 1581/2019

14. Depuis 2018, la Cour suprême espagnole s'est plusieurs fois prononcée sur les demandes de remboursement de retenues à la source prélevées sur les dividendes reçus par des organismes de placement collectif (OPC) non résidents.

Elle a déjà pu juger que la législation interne, dans sa version antérieure à l'entrée en vigueur de la loi de transposition de la directive 2009/65/CE relative aux OPCVM, entravait la liberté de circulation des capitaux en ce qu'elle aboutissait à un traitement fiscal défavorable des OPC situés dans un autre État membre par rapport à celui réservé aux OPC espagnols².

À travers l'arrêt commenté, la Cour précise sa position dans un contexte similaire qui impliquait cette fois un fonds d'investissement résident d'un État tiers à l'UE.

En l'espèce, un fonds commun de placement américain se fondait également sur la violation de la liberté de circulation

² Tribunal Supremo, 27 et 28 mars 2019, n° 5405/2017, n° 5822/2017.

des capitaux pour demander le remboursement de la différence entre la retenue à la source prélevée au taux conventionnel de 15 % sur les dividendes qu'il avait perçus de sociétés espagnoles en 2009 et le taux réduit de 1 % applicable, dans les mêmes conditions, aux OPC résidents.

La Cour se réfère à la jurisprudence de la CJUE qui estime que la libre circulation des capitaux s'applique dans une situation où, en vertu de la législation fiscale nationale, les dividendes versés par des sociétés établies dans un État membre au profit d'un fonds d'investissement établi dans un État tiers ne font pas l'objet d'une exonération fiscale, alors que les fonds d'investissement établis dans ledit État membre bénéficient d'une telle exonération³.

La Cour constate que la procédure de droit interne pour bénéficier du taux réduit de retenue à la source n'était applicable qu'aux OPC résidents. Elle en déduit donc l'existence d'une discrimination, avant de rechercher si celle-ci pouvait être justifiée. La Cour a cherché à déterminer si les conditions de création et d'exercice du fonds d'investissement américain étaient comparables à celles des OPC résidents et si un mécanisme d'échange d'informations entre les deux États permettait, le cas échéant, de les vérifier effectivement.

> La **comparabilité de l'OPC américain** devait-elle être appréciée par référence aux critères de la directive ou à ceux, plus précis (quant au nombre d'actionnaires ou au capital minimum requis notamment), contenus dans les mesures de transposition en droit interne ? Contrairement à la juridiction de degré inférieur, la Cour suprême estime sur ce point que le caractère comparable ou non des fonds américains devait être recherché à la lumière de la directive. Elle ajoute qu'il ne peut être exigé des fonds résidents d'un État tiers, non soumis à la directive, une identité absolue avec les OPC de l'UE. La Cour relève que, selon la CJUE, un État membre peut exiger des contribuables non résidents certains éléments de preuve pour déterminer leur éligibilité à un régime fiscal mais il ne doit pas, à cette occasion, entraver la liberté de circulation des capitaux par des demandes administratives excessives qui les empêchent d'en bénéficier effectivement⁴.

> Sur le second point, la Cour constate que la **charge de la preuve** reposait sur le fonds américain qui a produit, à l'appui de sa demande, de nombreux justificatifs. Par conséquent, elle considère qu'à défaut de procédure équivalente à celle prévue pour les OPC résidents pour l'application du taux réduit, le fonds américain a apporté les éléments de preuve qui lui semblaient les plus appropriés pour démontrer avec rigueur et sérieux l'existence d'une équivalence avec les critères des OPCVM fixés par la directive. La Cour ajoute qu'il appartient à l'administration espagnole, en cas de doute sur les éléments apportés par le fonds américain, de recueillir les informations nécessaires à la vérification de cette équivalence étant donné qu'il existe un mécanisme d'échange d'informations prévu par la convention fiscale entre l'Espagne et les États-Unis.

3 CJUE, 10 avr. 2014, C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company.

4 CJUE, 30 juin 2011, C-262/09, Meilicke e.a., pts 57 à 59.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

À l'instar d'autres tribunaux en Pologne, Suède ou Finlande, la Cour suprême espagnole a jugé en faveur du remboursement de l'excédent de retenue à la source prélevé par rapport aux OPCVM nationaux dans des conditions similaires.

En France, l'administration fiscale refuse à ce jour d'admettre la comparabilité des fonds d'investissement américains aux OPCVM résidents. La position du Conseil d'État sur la question est attendue pour trancher le sort des réclamations déposées en nombre.

D. CHAUMONTET et D. HELLEC ■

Italie



Paolo DE' CAPITANI DI VIMERCATE

Avvocato Cassazionista, Studio Uckmar

15. Italie - Short-term rents - Withholding duties on internet platforms - EU law - Airbnb is strongly opposing the new compliance duties introduced upon intermediaries for the taxation of short-term rental contracts. The main issues of the matter will be decided by the ECJ in a preliminary ruling.

Consiglio di Stato ord. 18 settembre 2019, n. 6219

16. Following the considerable increase in short-term rental contracts (*i.e.* less than 30 days) in the last few years, the Italian legislator decided to introduce a specific provision (article 4, Law Decree n. 50/2017) to regulate the collection of taxes on income stemming from those contracts (which can be taxed either at the ordinary progressive rates or with a usually more favorable flat rate of 21%). Pursuant to the new disposition, when the rental fee is paid "to or through" a real estate broker or a website manager, the latter must *always* act as withholding agents and levy 21% of the amount, along with the so-called "tourist tax". In other words, just for the fact that money is transferred from the tenant to the owner thanks to a website (like Airbnb), the website's manager has a duty to withhold, regardless of its residence and of the fact that the taxpayer opted for the flat rate regime or not. This means that non resident entities that take part in the payment of the rent will now have to levy the withholding tax either through an Italian PE or through an Italian tax representative they otherwise must appoint (this has been confirmed by the Tax Agency's Implementation Protocol no. 132395/2017, par. 3.2). Furthermore, the withholding agents are also required

to send to the Italian Tax Agency within the 30th of June of the following year all the relevant information on short term rents they intermediated for.

17. Airbnb, which would undoubtedly be one of the most affected from the new provision, filed a complaint before the Regional Administrative Court of Lazio against the Tax Agency's implementation protocol of the law. According to the internet company, this new regime had to be considered a "technical regulation" and, therefore, it should have been presented to the EU Commission prior to its adoption (as provided by EU Directive 2015/1535); it violated the EU freedom to provide services; and it represented an infringement of the principle of proportionality by forcing non residents to appoint a tax representative in Italy. The Regional Administrative Court, however, was not persuaded by Airbnb's arguments, and dismissed the claim, which led Airbnb to file an appeal before the *Consiglio di Stato*.

18. In insisting in its original complaints, Airbnb underlined how the new provision is discriminatory towards companies that intermediate the payment, since it charges them with a significant bureaucratic burden, while it does not impose such obligations on the other companies working in the same field but not involved in the payment. Although the *Consiglio di Stato* dismissed Airbnb's request to directly disregard national legislation for being in contrast with EU law, it decided to request a preliminary ruling from the ECJ on some of the claims raised by Airbnb due to a lack of EU precedents on this matter (C-723/19). In particular, the ECJ will have to clarify whether the imposition of withholding duties on a website manager is in contrast with EU rules, and if forcing non-residents to appoint a tax representative in Italy is against the principle of proportionality.

19. Italie - Parent-Subsidiary Directive - Exemption from the dividend withholding tax - The Supreme Court denies the possibility to benefit from the EU Parent-Subsidiary Directive (90/435/EU) due to a very controversial interpretation of article 27-bis of the Presidential Decree no. 600/1973.

Corte di Cassazione civile Sez. V., sent. 10 ottobre 2019, n. 25490

20. As widely renown, according to the EU Parent-Subsidiary Directive, dividends distributed from a EU subsidiary to its EU shareholding company are, on certain conditions, exempt from withholding tax. This rule has been implemented in Italian domestic law through article 27-bis of the Presidential Decree no. 600/1973, which grants the exemption only if, among other requirements, the shareholding company receiving the dividends is subject to the corporate income tax in the Member State where it has its residence.

This last requirement has been misinterpreted by the Supreme Court in a very controversial decision (judgement no. 32255 of 2018) in which the judges ruled that the exemption

from the withholding tax must be denied when the parent company is exempt from dividend taxation in its State of residence: in that case, Luxembourg's 100% participation exemption on dividends.

Such line of interpretation has been unanimously criticized by scholars and practitioners alike, who believed it to be an isolated incident, at least until the recent judgment no. 25490/2019. This last decision stems from a litigation following a request for reimbursement of the 15% withholding tax (as provided by article 10 of the Italy-Luxembourg Tax Treaty) that a LuxCo had suffered on the dividends it received from its Italian subsidiary. LuxCo, in fact, demanded the application of the total exemption granted by the EU Parent-Subsidiary Directive. However, after reviewing the request, the Italian Tax Agency not only considered the company not eligible for the reimbursement, but also opposed the application of the reduced 15% rate provided by the Italy-Luxembourg Tax Treaty, on the grounds that the parent company's effective place of management was actually not located in Luxembourg.

21. Just like in the previous case no. 32255/2018, the Supreme Court ruled against the company stating that the Luxembourg's participation exemption regime prevented the withholding exemption, regardless of the fact that the company was indeed subject to the corporate income tax (Luxembourg's *impôt sur le revenu des collectivités*). This reasoning cannot be endorsed: the fact that a specific item of income might be exempt from taxation (as it is for dividends/capital gains under a typical participation exemption regime) has never been considered an obstacle for the application of the Directive. Additionally, the exemption is one of the two optional methods envisaged in the same Parent-Subsidiary Directive to relieve from economic double taxation. Luxembourg opted for such a method and therefore the exemption is, in the case at hand, in line with the specific requirement laid down by the Directive.

In truth, **the judges' final decision was probably influenced by the fact that LuxCo appeared to be a mere "conduit company"**: during the trial the company had not offered proof that any meeting of the board of directors had actually taken place in Luxembourg, nor that it had offices there, and LuxCo was described as a simple "vehicle" in the very website of the international Group it was a part of (allegedly to transfer dividends outside of the EU tax free). In other words, as the Regional Tax Court had assessed, **the company did not have its place of effective management in Luxembourg**, being only formally registered there, with no actual tie with that country (the company had actually produced some residence certificates from Luxembourg's Tax Authorities, but they were not considered sufficient).

With such circumstances, the Court should have probably just focused its decision on the application of the special anti-abuse rule provided by article 27-bis, paragraph 5, of the Presidential Decree No. 600/1973 (according to which the withholding tax exemption cannot be granted to companies created only to benefit from this exemption), as well as on a correct interpretation of article 10 of the OECD Model Tax Treaty, which must be interpreted in such a manner as to

avoid aggressive tax planning by international groups (hence, it should apply only when the recipient of the dividends is a genuine arrangement resulting in an actual establishment in the other treaty Country).

In the end, by confirming the trend started with case no. 32255/2018 the Supreme Court has created a precedent at which the Tax Agency officers will probably strongly stick to, putting EU holding company structures under significant challenges, with the inevitable consequence of inflating the number of controversies on the eligibility for the withholding tax exemption on dividends, all based on an interpretation of article 27-bis which is in contrast with the plain reading of articles 4 and 5 of the EU Parent-Subsidiary Directive (90/435/EU), as well as EU case law⁵.

22. Italie - Family foundation - Direct/indirect taxation - The tax advisor of a Liechtenstein *Familienstiftung* filed a request for a legal opinion to the Italian Tax Agency in order to assess the direct and indirect taxation regime applicable to the foundation.

Agenzia delle Entrate, Risposta all'interpello del 7 novembre 2019, n. 473

23. A request for a legal opinion by the Tax Agency was filed with respect to a Liechtenstein foundation that, during the lifetime of its settlor, had been considered irrelevant for tax purposes, since the founder had retained significant powers over the management and distribution of the assets he had transferred to the entity. The Tax Agency had indeed confirmed that the foundation should be disregarded for tax purposes in the context of the voluntary disclosure program the founder had entered into. The circumstances however changed after the founder's death, given that none of the beneficiaries (*i.e.* the settlor's issue) held any of the rights the settlor had reserved for himself in the foundation's settlement agreement. In particular, unlike their father, the beneficiaries did not have any right to claim a portion of the foundation's assets, which were managed and distributed by the foundation's Board, with full discretion, for reasons of care, maintenance, support and education of the beneficiaries, just like an ordinary and effective trust.

Hence, in its request for a legal opinion the filer insisted that the foundation be subject to the same rules that the Italian Tax Agency had in the years laid down for trusts; specifically, on one hand, that only the foundation (and not its beneficiaries) should be subject to the income tax, since the beneficiaries were not vested; and, on the other, that no gift tax could be levied on the transfers made by the foundation to its beneficiaries, since, according to the previous guidance of the Tax Agency (see Circular letter No. 3/E of 2008), the gift tax is due only upon the original transfer of the assets from the settlor to the trust (this solution has also been adopted by the Italian Supreme Court

in some of its previous decisions, most notably decisions no. 3886/2015, 3735/2015 e 3737/2015, but is still widely criticized among scholars and the matter is not settled yet: on the contrary, indeed, the same Supreme Court has taken the opposite view - that tax should apply only on the final distribution to the beneficiaries - in a number of decisions released over 2019: see, among others 1131/2019 an 19167/2019).

The Italian Tax Agency, however, did not endorse either interpretation, and left both the issues unsettled, given their solution is a matter of fact, which cannot be solved via ruling. Indeed, the Tax Agency firstly stated that unless the beneficiaries could prove the effectiveness of the foundation, it could not be considered as a taxable person, which meant that the beneficiaries could be required to tax the foundation's income. The approach adopted for indirect taxation was likewise open, given the context: although the Tax Agency acknowledged the interpretation given in Circular letter No. 3/E of 2008, it also did not rule out the possibility that the transfers made by the foundation to the beneficiaries could be taxed for gift tax purposes. The Tax Agency's reasoning behind this stance was that indirect taxation depends upon the juridical effects of the transfer, and those effects cannot be determined beforehand, but they rely upon the specific circumstances of the relevant distribution. Hence, the ruling could not provide any further guidance on this topic either.

24. Italie - Distributions from trusts located in low-tax countries - In its most recent law decree on urgent tax measures the Italian legislator introduced a new provision on the distribution of income by trusts and similar entities that are located in low-tax countries. Regardless of the specific features of such trusts, indeed, any income they distribute will be taxable in the hands of the beneficiaries.

Decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, e legge 19 dicembre 2019, n. 157

25. By modifying art. 44.1.g-sexies of the Italian income tax act, law decree 157/2019 provided that, unlike distributions from other trusts, which absent any vested beneficiary are opaque for tax purposes, any distribution by a trust or a similar entity which is located in a low-tax country will be taxable in the hands of the recipient. In other words, regardless of the fact that the trust has no vested beneficiary, and it therefore would qualify as an independent taxpayer, when it is located in a low-tax country its distributions will be taxable in the hands of the recipient, who would otherwise not be taxable, should the distribution come from a trust located in another jurisdiction.

Member States of the EU and States belonging to the EEA that have concluded an agreement on the exchange of information with Italy are not considered as low-tax countries.

⁵ CJUE, 8 mars 2017, C-448/15, Wereldhave Belgium e.a.

26. Employment and self-employment income - Cross-border issues - The Italian Tax Agency offered two legal opinions to clarify some issues related to the taxation of employment and self-employment income.

Agenzia delle Entrate, Risposta agli interpelli 512 dell'11 dicembre 2019 e 521 del 13 dicembre 2019

27. The first case presented to the Italian Tax Agency regarded a **Spanish resident who had worked in Italy as a self-employed technological consultant until 2018, moving then to Spain in early 2019 to work as an employee.** The issue behind the case was that some of the consultant's fees, for activities he performed in late 2018, were going to be paid to him after his transfer to Spain, and the taxpayer wanted to know whether they should be taxed as if received by an Italian resident or by a non-resident. The distinction is relevant, since in the second case the taxpayer would have suffered a 30% final withholding tax on the gross payment, while in the first case his client would be bound to apply a milder 20% withholding as a down payment on the taxes the consultant should pay for his 2019 Italian source income (on a net basis). According to the taxpayer, the fact that the income was connected to activity he had performed as an Italian resident should have been sufficient to treat the payments as if they were made to an Italian resident, hence the application of tax on a net basis, but the Tax Agency correctly offered a different reading of the case: given that self-employment taxation is determined on a cash-basis principle (*i.e.* the tax is determined when the income is actually received by the taxpayer), the fact that the payment was made in 2019, when the taxpayer was a Spanish resident, implies that it must be taxed as paid to a non-resident.

28. The second request for a legal opinion was made by the **Italian PE of a German company with respect to its duties as a withholding agent on income paid to its employees.** In particular, the issue revolved around a German resident employee who performed his activity in Italy as well as in other countries. Italian domestic provisions and the Tax Treaty between Italy and Germany both provide that income that an employee is entitled to for activities performed on Italian territory has to be taxed primarily in Italy (the exemption from Italian taxation provided by par. 2 of article 15 of the Tax Treaty could not apply, given that the salary was paid by an Italian PE of the German Company). Given that the employee performed his services in different countries, the Italian Tax Agency clarified that in these cases the Italian taxable income must be determined by applying the ratio between the number of days that the employee has actually worked in Italy in the tax period and the total number of working days. Any fraction of a day in which the employee is on Italian territory still counts as an "Italian working day", as long as the working activity in that particular day is not entirely performed abroad.

29. À NOTER

> VAT charged on fictitious transactions - Contrast with the case law of the ECJ - The Italian Supreme Court seems to have disregarded ECJ's VAT case law in a recent decision involving fictitious transactions.

Corte di Cassazione, sez. VI, ordinanza del 22 ottobre 2019, n. 26983

The decision at hand stemmed from a reassessment notice by the Italian Tax Agency in which, among other, the tax authorities charged a company to pay the VAT it had indicated on invoices relating to allegedly fictitious transactions, although the company had afterwards issued credit notes to annul them. The transactions at issue were considered fictitious given that the receiver was believed to be interposed between the seller of the goods (the defendant in the case) and their effective receiver.

According to a strict reading of paragraph 7, article 21, of Presidential Decree no. 633/1972, the Supreme Court stated that the provider of services/seller of goods must always pay the VAT it has charged on the invoice when a fictitious transaction occurs, while at the same time the client cannot deduct it. This provision was originally introduced to prevent a loss of VAT revenue as well as serving as a powerful deterrent for taxpayers to discourage them from entering in fictitious operations. Given the above, according to the Supreme Court VAT charged on fictitious transactions must always be considered as a separate element in companies' accounting rules, so that it is always kept apart from the rest of the input and output VAT.

However, this line of interpretation appears to be in plain contrast with one of the ECJ's most recent decisions: in its judgement No. C-712/17 of the 8th of May 2019, in fact, the Court held that the VAT Directive must always be read in light of the principles of neutrality and proportionality, which, regardless of the existence of a fraud, require Member States to allow a VAT taxpayer to deduct the tax it has paid to its provider when no loss of revenue occurred to the State. This means that as long as the risk of a loss of revenue has been ruled out, the fact that a transaction is regarded as allegedly fictitious is not, by itself, an adequate reason to deny VAT deduction. This principle should have been applied in the case at hand, especially since the taxpayer had issued credit notes in order to annul the invoices related to the fictitious transactions, and in so doing it prevented its client from deducting VAT. Still, also this last argument was dismissed by the Supreme Court, which considered that in order to benefit from the effects of a credit note the relevant transaction should have been real and genuine from the start, not fictitious. Once again, however, the Supreme Court's arguments may result in contrast with the principles of a previous ECJ decision. In judgement C-454/98, in fact, the Court held that when the issuer of an invoice has timely eliminated the risk of any loss in tax revenue, the principle of neutrality of VAT requires that the tax that has been improperly charged be adjusted. This is the most reasonable solution, given that forcing a taxpayer to pay VAT regardless of the fact that she prevented any loss of revenue appears as an unjust enrichment of the State at the taxpayer's expenses. VAT should not be improperly used as a sanction.

P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE ■

P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE ■

Luxembourg



Christine BEERNAERTS
Fiscaliste en droit luxembourgeois,
Loyens & Loeff Luxembourg



Nelli KLUSCHIN
Avocat au Barreau de Luxembourg,
spécialisée en droit fiscal luxembourgeois,
Loyens & Loeff Luxembourg

Actualité législative

30. Luxembourg - Fin de la validité des décisions fiscales anticipées accordées avant 2015 - La loi de budget 2020 limite la durée de validité des décisions fiscales anticipées accordées avant le 1^{er} janvier 2015 : ces décisions cessent de plein droit d'avoir effet à la fin de l'année d'imposition 2019.

Loi du 20 décembre 2019 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2020, art. 5 : JO 23 déc. 2019

31. Cette mesure vise notamment à garantir la cohérence juridique entre les décisions anticipées émises avant le 1^{er} janvier 2015 et celles émises après cette date, qui ont une durée de validité de 5 ans. Pour rappel, la loi du 19 décembre 2014 a instauré une nouvelle procédure applicable aux décisions anticipées en droit luxembourgeois et les rescrits émis par l'Administration des contributions directes depuis le 1^{er} janvier 2015 ont vu leur durée de validité limitée à cinq ans.

Suite à l'entrée en vigueur de la Loi de Budget 2020, les contribuables ayant obtenu une décision anticipée avant le 1^{er} janvier 2015 pourront se baser une dernière fois sur cette décision dans le cadre de leur déclaration d'impôt pour l'année d'imposition 2019. Ainsi, pour les contribuables qui ont un exercice comptable divergeant de l'année civile, la fin de la validité des rescrits aura un effet rétroactif pour la partie de leur exercice 2020 qui a commencé au cours de l'année civile 2019. La fin de la validité des décisions fiscales anticipées s'appliquera également pour les besoins de l'impôt sur la fortune, qui est déterminé au 1^{er} janvier de chaque année, à partir du 1^{er} janvier 2020.

Si le contribuable souhaite obtenir une « **reconfirmation** » de la décision anticipée émise précédemment par les autorités fiscales, il peut introduire une **nouvelle demande**, conformément à la procédure applicable depuis le 1^{er} janvier 2015. Une circulaire émise par les autorités fiscales confirme qu'une telle demande de décision anticipée sera recevable bien que la nouvelle procédure requière que

le contribuable n'ait pas encore mis en place les transactions pour lesquelles il souhaite obtenir une confirmation quant au traitement fiscal. Une telle décision sera valable pour une durée de 5 ans.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Il est probable qu'une partie importante des rescrits fiscaux émis avant le 1^{er} janvier 2015 étaient applicables à des transactions ou opérations qui ont été dénouées. La place luxembourgeoise s'attend à ce qu'un nombre (très) limité de contribuables dont les rescrits ont cessé d'avoir effet au 1^{er} janvier 2020 procéderont au dépôt d'une nouvelle demande. Chaque contribuable devra déterminer en fonction de sa propre situation et du niveau de risques qu'il accepte s'il introduit ou non une nouvelle demande de décision anticipée.

32. À NOTER

> Luxembourg - Directive ATAD 2 relative aux dispositifs hybrides - Loi de transposition - Le projet de loi n° 7466 visant à transposer en droit luxembourgeois la directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides (directive ATAD 2) a été adopté par le parlement luxembourgeois et est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2020, à l'exception des règles relatives aux dispositifs hybrides inversés qui seront applicables à partir de l'année d'imposition 2022. La loi du 20 décembre 2019 est généralement très similaire à la directive (sur les choix faits par le Luxembourg quant aux exonérations et options possibles, v. notre chronique précédente : FI 4-2019, n° 11, § 27).

> Luxembourg - Directive sur le règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne - Loi de transposition - La directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'UE a été transposée en droit luxembourgeois par la loi du 20 décembre 2019 instaurant un mécanisme de règlement des différends fiscaux. La loi introduit une procédure de règlement de différends fiscaux concernant des différends qui pourraient survenir entre le Luxembourg et un ou plusieurs États membres de l'UE en relation avec l'interprétation ou l'application divergente des accords et des conventions qu'ils ont conclus, et qui sont susceptibles d'aboutir à une double imposition dans le chef d'un contribuable résident. Le Luxembourg est comme à l'accoutumée, resté fidèle au texte de la directive et met ainsi également en œuvre l'action 14 du plan d'action BEPS.

Conformément à la directive, la loi s'applique aux différends relatifs aux revenus ou aux capitaux perçus au cours d'un exercice fiscal commençant à compter du 1^{er} janvier 2018.

Actualité conventionnelle

33. Luxembourg - Convention fiscale franco-luxembourgeoise - Avenant - Le 10 octobre 2019, la France et le Luxembourg ont signé un avenant à la nouvelle convention fiscale franco-luxembourgeoise applicable depuis le 1^{er} janvier 2020 et concernant les revenus d'occupation salariée.

Ministre des finances (Luxembourg), communiqué 10 oct. 2019

34. Par cet avenant, modifiant le paragraphe 1 de l'article 22 de la convention relatif aux dispositions permettant d'éviter les doubles impositions, la France revient à la situation antérieure en réintroduisant la méthode de l'exemption pour éliminer la double imposition notamment des revenus d'occupation salariée. Cette modification aura un effet positif pour les résidents français percevant des revenus d'un emploi salarié au Luxembourg qui, sur base de la méthode de l'exemption, ne seront pas redevables d'impôts en France sur leur salaire de source luxembourgeoise.

Actualité jurisprudentielle

35. Luxembourg - Échange de renseignements en matière fiscale - Critère de la pertinence vraisemblable - La Cour administrative confirme partiellement le jugement du Tribunal administratif du 2 août 2019 qui, à l'occasion d'un échange de renseignements dans le cadre de la convention entre le Luxembourg et le Danemark, avait précisé le critère de pertinence des renseignements demandés.

CA Luxembourg, 14 nov. 2019, n° 43406C

36. Dans le cadre de la procédure de l'échange de renseignements sur demande fondé sur la convention Luxembourg-Danemark, et suivant la procédure telle que modifiée par la loi du 1^{er} mars 2019, la Cour administrative confirme partiellement le jugement du Tribunal administratif n° 42694 du 2 août 2019 (FI 4-2019, n° 11, § 42), notamment en ce qui concerne le critère de pertinence des renseignements demandés relatifs aux comptes bancaires des associés et bénéficiaires effectifs de la société qui fait l'objet de la demande de renseignement. En revanche, contrairement au Tribunal administratif, elle considère que l'indication de la nouvelle banque de la société - dans l'hypothèse d'une clôture des comptes bancaires auprès de l'institution requise - n'est pas dénuée de pertinence vraisemblable en ce que ces renseignements permettront aux autorités danoises de poursuivre leur enquête.

37. Luxembourg - Effet rétroactif d'une loi fiscale et principe fondamental de l'État de droit - Question de constitutionnalité - La Cour administrative a saisi la Cour constitutionnelle de la question de savoir si une loi fiscale, qui a créé un effet rétroactif et défavorable dans le chef du contribuable, est compatible avec le principe fondamental de l'État de droit auquel la Cour constitutionnelle a déjà reconnu une valeur constitutionnelle.

CA Luxembourg, 26 nov. 2019, n° 42582C

38. Un résident luxembourgeois, personne physique, a reçu des revenus d'intérêts en provenance de la Belgique et de la Suisse au cours de l'année 2016. Sur base de la loi modifiée du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière (loi Relibi), les bénéficiaires effectifs, personnes physiques, qui sont des résidents du Luxembourg ont la possibilité d'opter pour une retenue à la source libératoire, actuellement à hauteur de 20%, sur les revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts effectués par certains agents payeurs établis en dehors du Luxembourg.

La loi du 23 juillet 2016, qui a un effet rétroactif au 1^{er} janvier 2016, a restreint la liste des pays de source couverts par la loi Relibi et en a notamment exclu la Suisse. Comme le contribuable luxembourgeois a reçu des paiements d'intérêts de source suisse au cours de l'année 2016, il a demandé au titre de la période s'étendant du 1^{er} janvier 2016 au 23 juillet 2016, date de la loi de 2016 modifiant rétroactivement la loi Relibi, le bénéfice de la retenue à la source libératoire pour ses revenus d'intérêts en provenance de la Suisse. Néanmoins, les autorités luxembourgeoises le lui ont refusé. Ce refus a été confirmé par le Directeur de l'administration des Contributions directes ainsi que par le Tribunal administratif. Ainsi la Cour administrative était-elle confrontée à la question de savoir si la loi de 2016, ayant un effet économique rétroactif, pourrait s'appliquer aux intérêts perçus au cours de la période s'étendant du 1^{er} janvier 2016 au 23 juillet 2016.

39. La Cour administrative rappelle « *qu'en matière d'impôts, on distingue traditionnellement entre la rétroactivité juridique et la rétroactivité économique [...] La rétroactivité juridique s'entend dès lors d'une loi qui instaure ou modifie une imposition qui est fondée sur des faits générateurs intervenus et achevés avant l'entrée en vigueur de la loi afférente [...] La rétroactivité économique par contre concerne essentiellement les impôts périodiques et vise des cas où le fait générateur n'est pas, légalement parlant, déjà accompli, mais où certains éléments de ce fait générateur sont antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi nouvelle qui se déclare néanmoins applicable à toute la période d'imposition, y compris la partie se situant avant son entrée en vigueur en présence de situations juridiques créées ou constituées encore sous l'égide de la loi ancienne. La loi fiscale prend ainsi en considération des éléments qui lui sont antérieurs alors même que le fait générateur lui soit postérieur* ». En l'espèce, certains éléments de la transaction sont intervenus antérieurement à

l'entrée en vigueur de la loi de 2016 bien que le fait générateur soit postérieur à la date de cette loi. Étant donné que la charge fiscale du contribuable pour l'année 2016 est déterminée sur base de la loi de 2016, applicable à toute la période d'imposition, le contribuable souffre d'une charge fiscale plus lourde liée à l'application rétroactive de cette loi (rétroactivité dite « économique »). Pour cette raison, la Cour administrative saisit la Cour constitutionnelle de la question de savoir si cette modification de la Loi 2016, qui crée un effet rétroactif et défavorable dans le chef du contribuable, respecte les **principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime** tels qu'ils peuvent être déduits du principe fondamental de l'État de droit auquel la Cour constitutionnelle a déjà reconnu une valeur constitutionnelle.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

La Cour administrative pose une question à la Cour constitutionnelle en relation avec les principes de sécurité juridique, confiance légitime et non-rétroactivité. Ces principes sont tout à fait d'actualité. La Chambre de commerce a notamment posé la question de la rétroactivité dans le cadre du projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2020, et plus spécifiquement concernant la disposition prévoyant que les rescrits fiscaux émis avant le 1^{er} janvier 2015 cessent d'avoir effet à la fin de l'année 2019, y compris pour les contribuables qui ont un exercice d'exploitation qui ne correspond pas à l'année civile (V. § 30).

40. À NOTER

> **Luxembourg - Fusions - Absence d'effet rétroactif de fusions d'un point de vue fiscal** - Le Tribunal administratif réaffirme le principe de non-rétroactivité des fusions d'un point de vue fiscal et confirme ainsi son jugement n° 41147 du 25 septembre 2019 qui avait refusé l'application de l'effet rétroactif des fusions pour les besoins fiscaux, mais contre lequel un appel a été déposé par le contribuable. Il en ressort que d'un point de vue fiscal, la date d'effet de la fusion est déterminée par rapport à la date de réalisation définitive de la fusion de sorte que la fusion peut prendre effet au plus tôt un mois après la publication du projet de fusion au registre du commerce et des sociétés (RCS) ou à la date de l'assemblée générale si une assemblée générale est requise.

TA Luxembourg, 20 déc. 2019, n° 41732

C. BEERNAERTS et N. KLUSCHIN ■

Pays-Bas



Imme KAM

Fiscaliste en droit néerlandais,
Loyens & Loeff Rotterdam

Actualité législative

41. Pays-Bas - Sociétés de services - Renforcement des exigences en matière de substance à partir de 2021 - À partir du 1^{er} janvier 2021, afin d'éviter la procédure d'échange d'informations avec d'autres juridictions, les sociétés de services intragroupes résidentes aux Pays-Bas, passeront d'une exigence de substance minimale au principe de « substance adéquate ».

Bijlage bij Memorie van Antwoord Wet Bronbelasting 2021 (35305, letter C)

◆ Règles actuelles pour les sociétés de services résidant aux Pays-Bas

42. Actuellement, les sociétés néerlandaises dont l'activité consiste principalement (70 % ou plus) en la réalisation de versement ou en la perception d'intérêts, de redevances ou de loyers à destination de ou en provenance de sociétés intragroupes établies en dehors des Pays-Bas et bénéficiant de conventions fiscales conclues par les Pays-Bas ou d'une directive européenne (les sociétés de services), doivent disposer d'un certain seuil de substance aux Pays-Bas (« substance minimale »).

Pour une année où les avantages d'une convention fiscale ou d'une directive européenne sont sollicités, les sociétés de services néerlandaises doivent confirmer dans leur déclaration d'impôts aux Pays-Bas qu'elles disposent d'une substance minimale. À défaut, un échange d'informations spontané peut être effectué entre les autorités néerlandaises et l'État concerné par la convention fiscale ou la directive européenne dont l'application est demandée. Cet État pourra tenir compte des informations communiquées, pour accorder ou non au contribuable concerné l'application d'avantages issus de la convention ou de la directive.

◆ Nouvelle exigence de substance adéquate pour les sociétés de services

43. À partir du 1^{er} janvier 2021, les sociétés de services devront, pour une année où les avantages d'une convention fiscale ou d'une directive européenne sont sollicités, confirmer dans leur déclaration d'impôts aux Pays-Bas qu'elles disposent d'une « substance adéquate ». Si de telles exigences ne sont pas remplies, un échange spontané d'informations sera effectué

entre les Pays-Bas et l'État concerné par la convention ou la directive dont l'application est demandée. Les **exigences en matière de « substance adéquate » correspondent essentiellement à celles de substance minimale⁶, auxquelles devront être ajoutées les deux exigences suivantes :**

- la société de services doit engager des dépenses de personnel annuelles d'au moins 100 000 € correspondant à la rémunération des activités de financement, de concession ou de location exercées aux Pays-Bas ; et

- la société de services doit disposer, pendant une période d'au moins 24 mois, de ses propres locaux à usage de bureaux aux Pays-Bas, pour les besoins de ses activités de financement, de concession ou de location.

Les sociétés de services sollicitant le bénéfice d'une convention ou d'une directive doivent ainsi procéder à l'évaluation de leur capacité à respecter les conditions exposées ci-dessus.

L'OEIL DE LA PRATIQUE

Les sociétés de services doivent confirmer (dans leur déclaration d'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas) qu'elles disposent d'une « substance adéquate ».

Toute « activité de holding » (détention de participations) exercée par le contribuable n'est pas prise en compte dans le cadre de la qualification d'une société en société de services. Ainsi, les holdings néerlandaises exerçant, entre autres, des activités (marginales) de financement intragroupe pourraient également être qualifiées de sociétés de services si elles n'exercent pas d'autre activité substantielle (30 % ou plus). Si une société de services n'est pas en mesure de confirmer que toutes les exigences en matière de substance sont remplies, elle devra :

(i) préciser dans sa déclaration fiscale les exigences qui font défaut ;

(ii) fournir des informations à l'administration fiscale néerlandaise afin de déterminer quelles exigences sont respectées ;

(iii) fournir un aperçu de tous les intérêts, redevances et loyers reçus pour lesquels une réduction d'impôt (ou de retenue à la source) a été ou pourrait être demandée ; et

(iv) fournir des détails sur les entités étrangères desquelles proviennent de tels versements.

Ces informations seront spontanément échangées par les autorités néerlandaises avec l'État concerné, qui pourra tenir compte des informations reçues pour décider d'accorder ou non au contribuable l'application d'avantages résultant de la convention ou de la directive correspondante. Ces règles ont été introduites par les Pays-Bas afin de démontrer leur intention de se comporter en tant que « bon partenaire en

matière de conventions fiscales ». En pratique, il sera important de vérifier rigoureusement si toutes les exigences de substance sont satisfaites, même si la masse salariale présente aux Pays-Bas d'une société de services est importante. Les règles ne prévoient pas de véritable exception pour les activités économiques.

L'absence ou le retard de divulgation des informations en matière de substance est passible d'une amende administrative.

I. KAM ■

44. À NOTER

> **Pays-Bas - Loi de finances 2020** - Le 17 décembre 2019, la Chambre haute du Parlement a approuvé le projet de loi de finances pour 2020 néerlandais ainsi que les propositions de transposition de la directive européenne relative à la lutte contre les dispositifs hybrides (ATAD 2) et de la directive européenne sur la déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs fiscalement (DAC 6). En outre, la Chambre haute a adopté une motion visant à identifier les éventuelles situations de double imposition imprévues découlant de l'application des règles anti-hybrides d'ATAD 2.

Staatsbladen Pakket Belastingplan 2020 (Staatsblad 2019, no. 508-516) - Eerste Kamer, 2019-2020, 35 241, H

Pour plus de détails sur le projet de loi de finances pour 2020 et ces propositions de transposition, v. la chronique du précédent numéro (FI 4-2019, n° 11, § 44).

S'agissant de DAC 6, des orientations et clarifications concernant l'interprétation des « marqueurs » de la directive sont attendues pour début 2020.

S'agissant d'ATAD 2, les règles relatives à la non-déductibilité de certaines charges et à l'inclusion de certains revenus sont entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2020. L'entrée en vigueur des règles relatives aux dispositifs hybrides inversés a été fixée au 1^{er} janvier 2022. Par ailleurs, il a été requis auprès du Secrétaire d'État d'engager des discussions avec la Commission européenne et les autres États membres, afin d'étudier la possibilité d'élimination des situations de double imposition résultant de l'application simultanée d'ATAD 1 et ATAD 2. L'application des dispositions actuelles et les éventuelles situations de double imposition ont en effet pour conséquence de rendre les Pays-Bas moins attractifs pour les entreprises.

I. KAM ■

6 i. Au moins la moitié des membres du conseil d'administration et des membres disposant du pouvoir de décision d'une société résident ou sont effectivement établis aux Pays-Bas ;

ii. Les membres du conseil d'administration résidents ou effectivement établis aux Pays-Bas ont les connaissances professionnelles requises pour exercer leurs fonctions ;

iii. La société de services dispose de personnel qualifié capable d'exercer et d'enregistrer les transactions effectuées ;

iv. Les décisions de gestion de la société de services sont prises aux Pays-Bas ;

v. Les principaux comptes bancaires de la société de services sont situés aux Pays-Bas ;

vi. La comptabilité de la société de services est tenue aux Pays-Bas.

Pologne



Michal BERNAT
Counsel, Dentons (Varsovie)

45. Pologne - Charges déductibles - Services incorporels intragroupe - Coopération avec l'administration - Retenue à la source - Un ensemble de règles, notamment fiscales, est introduit afin d'atténuer les retards de paiement dans les transactions commerciales. La limitation de la déduction des coûts des services incorporels intragroupe donne lieu à des divergences entre administration fiscale et tribunaux. Les grandes entreprises ont la possibilité de conclure des accords de conformité coopérative avec l'administration fiscale polonaise. L'introduction du nouveau régime de retenue à la source est reportée au 1^{er} juillet 2020.

46. Allègements fiscaux pour créances irrécouvrables - La Pologne a introduit en 2020 un ensemble de règles visant à atténuer les retards de paiement dans les transactions commerciales. Le paquet comprend également des instruments fiscaux, applicables aux transactions B2B entre des parties non liées, sanctionnant les débiteurs défaillants et visant à améliorer la situation financière de leurs créanciers.

À cet égard, à partir du 1^{er} janvier 2020, si la dette n'est pas payée ou transférée dans les 90 jours suivant la date d'échéance, le débiteur est tenu d'éliminer les montants non payés (hors TVA) de ses frais déductibles. Ce délai de 90 jours court à compter du lendemain de la date d'échéance fixée contractuellement entre les parties à condition que cette date elle-même soit fixée strictement en conformité avec les règles sur les paiements B2B applicables à partir de 2020, précitées, imposant principalement le paiement dans les 60 jours suivant une livraison. Si les parties ne respectent pas ces règles, le délai de 90 jours dans le cadre du régime d'ajustement de l'impôt sur le revenu commence à courir à partir des délais fixés dans ces règles (ce qui implique principalement que les ajustements interviennent après 150 jours à compter de la livraison).

Parallèlement, à l'expiration de la période de 90 jours (sans paiement ni transfert de la créance), le créancier est en mesure (mais non requis) de déduire ces montants de son revenu imposable actuel, obtenant ainsi effectivement un allègement fiscal, à condition que ces montants aient été auparavant qualifiés de revenus imposables du créancier. Dans le cas où le débiteur ou le créancier est en situation de perte fiscale, la perte fiscale est ajustée selon les règles mentionnées ci-dessus.

Dans le cas où, à la suite des opérations fiscales susmentionnées, une dette est effectivement payée par le débiteur, ce dernier retrouve le droit de considérer le montant net du

paiement comme frais déductibles. De même, si, par la suite, la créance est payée ou transférée, le créancier sera tenu de déclarer des revenus imposables.

En termes de calendrier, les ajustements doivent être effectués dans les déclarations de revenus annuelles selon l'année au cours de laquelle la période de 90 jours a expiré (plutôt qu'au cours d'un exercice, dans le calcul des acomptes mensuels).

Il est important de noter que ce régime d'ajustement des coûts et revenus ne s'applique que si le débiteur n'est pas, à la fin du mois précédant la présentation de la déclaration fiscale pertinente, soumis à une procédure de restructuration, d'insolvabilité ou de liquidation. De plus, les ajustements ne peuvent s'appliquer que dans un délai de 2 ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle le contrat a été exécuté ou la facture sous-jacente a été établie (la date la plus tardive étant retenue). De plus, le régime d'ajustement ne s'applique que si tant le débiteur que le créancier ont des activités commerciales imposables en Pologne dont la transaction concernée fait partie.

Cet instrument de l'impôt sur le revenu complète un outil de TVA, applicable en Pologne dans différentes versions déjà depuis des années, qui, sous conditions, oblige actuellement les débiteurs en défaut de paiement de plus de 90 jours à annuler la déduction de la TVA en amont précédemment effectuée en raison de la dette en défaut. Les créanciers respectifs ont également, dans des circonstances spécifiques, une option correspondante d'ajuster en conséquence à la baisse leurs ventes et la TVA.

47. Pratique actuelle de la limitation de la déduction des coûts des services incorporels intragroupe - Depuis 2018, les sociétés polonaises qui paient des frais de services incorporels à des entités liées (ou établies dans des paradis fiscaux) ne peuvent les déduire que jusqu'à 5% de leur EBITDA ou jusqu'à 3 millions de PLN (environ 700 000 €). Par conséquent, si les frais correspondants dépassent le seuil de 3 millions de PLN, l'excédent sera déductible jusqu'à 5% de l'EBITDA du contribuable. Cette restriction importante s'applique, entre autres, aux services de conseil, à la publicité, à la gestion et au contrôle, au traitement des données, à l'assurance et aux services similaires, ainsi qu'aux redevances et aux frais de couverture des risques de défaillance. À l'inverse, les restrictions ne s'appliquent pas si les frais concernent directement la fabrication ou l'achat de biens ou la fourniture de services par le contribuable concerné (ou si elles sont refacturées par celui-ci).

La pratique fiscale et la jurisprudence concernant ces règles sont déjà abondantes, notamment en ce qui concerne la qualification de divers services incorporels couverts ou non par les restrictions. Des controverses surgissent concernant, entre autres, divers services informatiques, les services de gestion (au sens large) et les services d'agence, ainsi que la refacturation des frais et l'application des restrictions aux contribuables bénéficiant des zones économiques spéciales ou du programme polonais de la zone d'investissement. On ne sait pas non plus dans quelle mesure la liste des services incorporels couverts par les restrictions est ouverte et sujette à une application extensive. Les autorités fiscales cherchent

également, contrairement à la jurisprudence, à imposer une règle selon laquelle les frais se rapportent directement à la propre production d'un contribuable s'il peut être démontré qu'ils affectent directement le prix individuel de certains biens ou services fournis par le contribuable.

48. Nouvelle option pour les grandes entreprises de conclure des accords de conformité coopérative avec l'administration fiscale polonaise - Conformément aux tendances internationales et aux lignes directrices de l'OCDE, la Pologne a établi son propre cadre de conformité coopérative entre l'administration fiscale et les grandes entreprises (définies comme les contribuables ayant déclaré plus de 50 millions d'euros de revenus imposables au cours de l'année fiscale précédente), applicables à compter du 1^{er} juillet 2020.

Une conformité coopérative reposera sur des accords conclus, pour une durée indéterminée, entre le Directeur de l'administration fiscale nationale et les grandes entreprises à la recherche d'un tel accord. La conclusion de tels accords sera subordonnée à l'issue positive d'un contrôle fiscal préalable effectué dans la société requérante.

Les accords de conformité coopérative offrent aux grandes entreprises **divers avantages, principalement dans le domaine de la gestion des risques fiscaux**. En particulier, les contribuables pourraient également conclure directement avec le Directeur de l'administration fiscale nationale, en dehors des procédures standard, des accords séparés sur l'interprétation des lois fiscales, sur les prix de transfert (y compris la déductibilité des frais pour les services incorporels payés aux entités liées) ou sur le passif d'impôt sur les sociétés prévu pour l'année d'imposition suivante, ou des

accords écartant le risque qu'une règle générale anti-abus soit appliquée à leurs activités, ou traitant d'autres questions fiscales pertinentes. De plus, en règle générale, les grandes entreprises ne peuvent être examinées que par le Directeur de l'administration fiscale nationale ou avec son consentement (ce qui confère une certaine protection contre les actions des autorités fiscales locales).

Une conformité coopérative permettra également aux contribuables de faire preuve de bonne foi lorsque cela est nécessaire pour éviter les sanctions financières, supprimera les obligations de divulgation obligatoire pour les montages fiscaux nationaux et, dans certains cas, elle atténuera ou éliminera les intérêts de retard. Du côté des contribuables, une conformité coopérative nécessitera toutefois une transparence accrue, telle que la notification préalable des problèmes fiscaux potentiellement controversés ou des avantages fiscaux escomptés.

49. Retard supplémentaire (du 1^{er} janvier au 1^{er} juillet 2020) dans l'introduction du nouveau régime de retenue à la source - L'entrée en vigueur complète du nouveau régime de retenue à la source précédemment exposé dans ces colonnes⁷ a de nouveau été retardée, cette fois jusqu'au 1^{er} juillet 2020 (elle avait déjà été décalée du 1^{er} janvier 2019 au 1^{er} juillet 2019, puis au 1^{er} janvier 2020). Ce retard supplémentaire serait lié aux modifications envisagées du nouveau régime de retenue à la source visant à limiter considérablement son champ d'application.

M. BERNAT ■

⁷ V. FI 4-2019, n° 11, § 64.

États-Unis et Canada

États-Unis



Stéphanie HAMIS
Avocat associé, Arsene Taxand



Fabien DROUILLARD
Avocat, Arsene Taxand

50. États-Unis - FATCA - Nouveau sursis pour les « Américains accidentels » - #Titrechon: Initialement prévue pour début 2020, l'application effective du dispositif Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) a de nouveau été repoussée, octroyant un nouveau sursis pour les quelques 40 000 « Américains accidentels » résidant en France.

51. Adopté à la hâte dans le contexte de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale en 2010, dans le sillage du scandale fiscal lié à la banque helvétique UBS, le FATCA renvoie à une loi américaine, dont la portée extraterritoriale vise à contraindre les institutions financières du monde entier à communiquer à l'*Internal Revenue Service* (IRS, l'administration fiscale des États-Unis) les informations concernant les avoirs détenus à l'étranger par des citoyens américains.

Une telle législation, dépassant la coopération fiscale bilatérale classique entre administrations fiscales, était susceptible de se heurter aux droits nationaux des États concernés, notamment en matière de traitement et communication de données personnelles. Elle a donc nécessité la négociation et la conclusion d'accords bilatéraux afin de permettre la pleine effectivité du dispositif.

Or, une spécificité de la législation américaine consiste à imposer tous les citoyens américains sur leurs revenus mondiaux et ce, qu'ils soient résidents fiscaux américains ou non. Ce système, désigné sous le nom de *citizenship-based taxation*, associé au droit du sol automatique à la naissance, a pour conséquence d'assujettir systématiquement les personnes nées aux États-Unis à l'impôt sur le revenu américain.

Ces particularités juridiques, combinées à l'extraterritorialité de la loi FATCA, ont contribué à la situation ubuesque des « Américains accidentels ». Cette notion non-juridique désigne les personnes nées aux États-Unis qui ont le plus souvent quitté le territoire après quelques mois ou années et qui ont hérité de la nationalité d'un autre État, le plus souvent un État de l'Union européenne, dans lequel ils vivent depuis. Ces personnes, qui se caractérisent par leur très faible degré de rattachement aux États-Unis et ignorent le plus souvent leur qualité de citoyen américain, se sont retrouvées menacées de voir leurs comptes bancaires clôturés du fait de la loi FATCA.

Concrètement, le dispositif FATCA institue une sanction de 30 % aux institutions financières étrangères (IFE) recevant des paiements en provenance des États-Unis, sauf lorsqu'elles concluent avec l'IRS un accord aux termes duquel elles acceptent de transmettre systématiquement les informations (le *Tax Identification Number* (TIN), un numéro fiscal américain, mais également les détails des balances et mouvements financiers enregistrés) relatives aux avoirs détenus directement ou indirectement par des citoyens américains, lorsqu'ils sont supérieurs à 50 000 dollars. Une fois enregistrée auprès de l'IRS, la banque concernée aura également l'obligation d'opérer une retenue de 30 % sur les paiements reçus par un client (personne physique ou institution financière) dit « récalcitrant » c'est-à-dire en situation de non-conformité vis-à-vis de ses obligations fiscales américaines.

L'effectivité de ces règles en France est assurée par l'accord bilatéral signé avec les États-Unis ratifié le 9 juillet 2014, aux termes duquel les banques françaises doivent recenser les comptes « déclarables » et collecter les renseignements exigés par l'accord afin de les transmettre à l'administration fiscale française qui elle-même les transmettra à l'IRS.

Dans la mise en conformité progressive qui a suivi la ratification du FATCA, les banques ont notifié leurs obligations aux personnes détectées comme américaines, dont les « Américains accidentels ». Si la personne visée était bien américaine, elle était alors invitée par la banque à compléter un formulaire W9 américain (déclaration d'informations générales) et indiquer son TIN américain. Le risque d'application des sanctions précitées et/ou de fermeture de compte imposée pour les clients récalcitrants, ou encore la menace de se voir refuser l'accès à certains services financiers pour les nouveaux clients détectés comme américains (refus d'ouverture de compte, etc.) étant dissuasifs.

52. Deux solutions, assez longues et onéreuses, sont ouvertes à un « Américain accidentel » souhaitant se mettre en conformité.

> D'une part il peut **entamer la procédure d'obtention d'un TIN** auprès des autorités américaines, laquelle suppose une multitude de démarches administratives (production de diverses attestations, obtention d'un certificat de naissance auprès des autorités consulaires, traductions assermentées, etc.) pouvant prendre plusieurs mois. Une fois identifié par le fisc américain, une procédure de régularisation contrainte n'est pas exclue, dont la complexité peut nécessiter l'assistance d'un fiscaliste spécialisé et entraîner des rappels d'impôts et pénalités dont les montants peuvent s'avérer très importants.

> La seconde option consiste à **abandonner sa nationalité américaine**, tel a été le choix de l'ancien « Américain accidentel » et actuel Premier Ministre britannique Boris Johnson en 2016 ! Plus radicale et efficace en apparence, cette voie est également coûteuse (*i.e.*, frais consulaires de 2.350 dollars pour renoncer à la nationalité américaine) et contraint le contribuable à s'acquitter en tout état de cause de rappels d'impôts et pénalités éventuels.

Dans tous les cas, ces démarches peuvent s'avérer laborieuses, en ce qu'elles impliquent de multiples formalités administratives, en anglais de surcroît, langue que certains « Américains accidentels » peuvent n'avoir jamais pratiquée.

53. Face à cette situation quelque peu inextricable et au risque de voir fermer plusieurs dizaines de milliers de comptes bancaires faute de pouvoir se mettre en conformité totale avec le dispositif FATCA d'ici à la prochaine échéance qui était fixée au 1^{er} janvier 2020, les acteurs bancaires et notamment la Fédération bancaire française (FBF) ont plusieurs fois alerté les autorités françaises à ce sujet.

C'est dans ce contexte que le Ministre de l'économie et des finances a indiqué à cette dernière avoir obtenu des autorités américaines qu'au-delà du 31 décembre 2019, « l'absence de transmission du TIN par les banques ne caractérisera nullement, de façon immédiate et automatique, un manquement significatif à leurs obligations au regard de la loi FATCA »⁸. Par ailleurs, l'Union européenne, par la voix du Conseil de l'Union européenne, a invité en décembre dernier le Secrétaire d'État au Trésor américain à clarifier et simplifier les règles visant notamment les « Américains accidentels ».

Parallèlement, il est à noter que l'Association des Américains accidentels a été déboutée par le Conseil d'État de sa demande d'abrogation des actes réglementaires transposant en droit français le traité bilatéral FATCA précité ratifié par la France en 2014⁹.

L'association dénonçait entre autres l'absence de réciprocité dans l'application de l'accord et l'atteinte au droit à la protection des données personnelles. Outre le caractère potentiellement attentatoire à la vie privée sur le

⁸ Cette position a été confirmée par une réponse ministérielle (RM Vignon, n° 24300 : JOAN 31 déc. 2019, p. 11557 ; FI 1-2020, n° 6, § 4).

⁹ CE, ass., 19 juill. 2019, n° 414780, 424216 et 424817, Association des Américains accidentels.

fondement de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, certains auteurs soulignent la potentielle contrariété des traités bilatéraux d'application du FATCA à la Constitution américaine, étant donné qu'ils n'ont pas été soumis à la majorité des deux tiers du Sénat américain comme le prévoit la procédure concernant les accords internationaux.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Ces initiatives de niveau politique offrent donc un sursis aux « Américains accidentels » français, qui en septembre dernier avaient déjà obtenu un geste de l'IRS s'ils souhaitaient renoncer à la nationalité américaine¹⁰. En effet, sous certaines conditions, il leur serait possible d'obtenir un dégrèvement si leur fortune n'excède pas 2 millions de dollars et leurs arriérés d'impôt plus de 25 000 dollars. Cette opportunité est à considérer au cas par cas.

S. HAMIS et F. DROUILLARD ■

54. États-Unis - Taxation des cryptomonnaies - L'Internal Revenue Service (IRS) publie de nouvelles orientations sur le traitement fiscal des transactions relatives aux cryptomonnaies.

IRS, Revenue Ruling 2019-24 et frequently asked questions (FAQs), 19 oct. 2019

55. Initié en 2014 avec la publication de la notice 2014-21, le chantier de la taxation des transactions de cryptomonnaies a été poursuivi par cette instruction 2019-24, établissant des règles très attendues, malgré certaines incertitudes persistantes. Conformément à son usage, l'IRS précise également de manière pragmatique dans les *frequently asked questions* (FAQ) certains points non abordés par la notice de 2014.

Pour rappel, les lignes directrices de 2014, qui visaient à établir un cadre dans l'attente de règles plus précises, définissaient une cryptomonnaie comme « une représentation numérique de valeur, fonctionnant comme un moyen d'échange, une unité de compte et/ou un stock de valeur ». Il est précisé à cet égard que, quand bien même une cryptomonnaie pourrait être utilisée comme monnaie d'échange, aucun État ne la reconnaît comme unité monétaire étatique officielle. Si l'IRS assimile fiscalement les cryptomonnaies à un bien, la *Commodity Futures Trading Commission* est venue préciser qu'il s'agissait d'un bien meuble consommable (*commodity*) au même titre que l'or ou le pétrole.

D'une manière générale, les directives de 2014 visaient à inclure les opérations intéressant les cryptomonnaies dans la base des revenus taxables. Son apport majeur résidait toutefois dans la détermination des transactions taxables, selon leur valeur de marché (*fair market value*), notamment pour l'activité de « minage » consistant à fournir un service

à un réseau - le plus souvent vérifier la validité et l'enregistrement d'un ensemble de transactions dans la *blockchain* - pour lequel le « mineur » reçoit généralement une contrepartie en cryptomonnaie. La notice de 2014 avait en effet précisé que la valeur à retenir à chaque création de monnaie virtuelle était celle au moment de sa création, peu importe ses fluctuations ultérieures.

56. L'instruction publiée le 9 octobre 2019 a **principalement précisé l'adaptation des règles fiscales préexistantes à des opérations affectant les cryptomonnaies, telles que les forks**, pouvant être définis comme un embranchement, c'est-à-dire une division de *blockchain* due à un changement de code, qui est potentiellement créatrice d'une nouvelle cryptomonnaie à partir d'une cryptomonnaie existante. L'instruction précise que lorsqu'un *fork* est suivi d'un *airdrop* (i.e., une distribution d'unité de cryptomonnaie), alors celle-ci donne lieu à l'imposition d'un gain considéré comme un revenu ordinaire, mais seulement à partir du moment où le contribuable en dispose effectivement (*dominion and control*) de telle sorte que l'imposition du revenu est toujours contemporaine de la disposition pleine et entière de celui-ci par le contribuable. Autrement dit, un *fork* non suivi d'une distribution d'unité de monnaie virtuelle ne donne lieu à aucune imposition.

La base taxable à retenir en cas de *airdrop*, est toujours la valeur de marché de la monnaie virtuelle en question au jour où le contribuable entre en possession pleine et entière des unités qui lui ont été attribuées.

L'instruction précise également les **méthodes de calcul des plus ou moins-values afférentes aux cryptomonnaies** en fixant l'assiette taxable à retenir en cas de gain, la *fair market value*, au moment de l'entrée en possession de la cryptomonnaie, à laquelle il est possible d'ajouter les frais d'acquisition.

57. Si ces éléments apportent de précieux éclaircissements, **certaines questions demeurent ouvertes et notamment celle du traitement fiscal des initial coin offerings (ICO)** pouvant être définis comme des levées de fonds via l'émission d'actifs numériques appelés des jetons (*tokens*) contre des cryptomonnaies (telles que le *bitcoin* ou l'*ether* pour les plus connues). Ces levées de fonds, très courantes au démarrage d'un projet utilisant la technologie *blockchain*, permettent d'investir dans des jetons à un prix relativement faible et d'en tirer un gain potentiellement important lors de la revente ultérieure, en cas de réussite du projet.

Parmi les autres problématiques non-résolues, on citera notamment la **question des seuils minimaux**, ou encore la **signification exacte de la notion de possession d'une cryptomonnaie** (*dominion and control*), tant les modalités d'appréhension des cryptomonnaies peuvent être variées.

Enfin, le sort des **opérations transfrontalières** de cryptomonnaie reste incertain sur le plan fiscal, alors même que plusieurs États, dont la France, commencent à définir un cadre fiscal propre aux cryptomonnaies. En effet, après une série de décisions rendues par le Conseil d'État, la loi

¹⁰ Cf. *Relief procedures for Certain Former Citizens* (dernière mise à jour : 22 nov. 2019).

de finances pour 2019 a introduit un cadre spécifique pour l'imposition des gains en capital sur des cryptomonnaies, codifié à l'article 150 VH du CGI¹¹.

Si aucune mesure d'harmonisation fiscale au niveau de l'Union européenne n'est prévue pour l'heure, une première directive 2018/843, entrée en vigueur le 10 janvier 2020 est venue définir la notion de cryptoactifs et un projet de monnaie virtuelle européenne serait envisagé.

¹¹ L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 41 : FI 1-2019, n° 8, § 5. Ce nouveau régime a été commenté par l'administration (BOI-RPPM-PVBMC-30, 2 sept. 2019 : FI 4-2019, n° 8, § 10).

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Une **attention particulière doit être portée aux modalités déclaratives, qui varient en fonction de la nature des revenus tirés des cryptomonnaies** pouvant prendre la forme de revenus ordinaires ou constituer des gains ou pertes en capital. Les revenus dits ordinaires tirés des cryptomonnaies doivent ainsi être déclarés par les contribuables sur les formulaires 1040, 1040-SS, 1040-NR ou 1040-S1 selon leur situation. Concernant les gains et pertes en capital afférents aux cryptomonnaies, ceux-ci doivent d'abord être détaillés dans le formulaire 8949 (*Sales and Other Dispositions of Capital Assets*). Le gain ou la perte globale annuelle doit ensuite le cas échéant être renseigné sur le formulaire 1040 (*schedule D*) afférent aux gains et pertes en capital.

S. HAMIS et F. DROUILLARD ■

Amérique Latine



Victoria ALVAREZ-LE MENTEC*
Docteur en droit et avocat au barreau de Paris et de Buenos Aires,
Conseiller du Commerce Extérieur de la France,
Membre de l'A3F



Agnès de l'ESTOILE-CAMPI
Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats,
Conseiller du Commerce Extérieur de la France,
Membre de l'A3F

Argentine

Actualité législative

58. Argentine - Impôt sur les sociétés - Impôt sur la fortune - Achat de devises et importation de services - À l'issue d'une année 2019 bouleversée par les élections présidentielles et la crise économique, l'Argentine a mis en place des mesures fiscales pour faire face à l'urgence économique, incluant le report de la baisse du taux de l'impôt sur les sociétés, l'augmentation du taux d'impôt sur la fortune et l'introduction d'une taxe de 30% sur l'achat de devises et les importations de services.

Loi de solidarité sociale et réactivation productive dans le cadre de l'urgence publique n° 27.541 : Bulletin officiel, 23 déc. 2019

* L'auteur tient à remercier Mme Marie-Priscilla Tah pour son aide précieuse dans la traduction des documents nécessaires à la rédaction de la présente chronique.

Décret réglementaire n° 99/2019 : Bulletin officiel, 29 déc. 2019

Administration fédérale des recettes publiques, Résolution générale n° 4659/2020, 7 janv. 2020

59. Fort de sa victoire au premier tour des élections présidentielles du 27 octobre 2019 et au pouvoir depuis le 10 décembre 2019, le gouvernement du président entrant, M. Alberto Fernandez, a obtenu le vote de nombreuses mesures fiscales d'urgence. Celles-ci visent à augmenter le niveau de recettes tout en promouvant la consommation interne et la limitation des importations de biens et services. Les principales dispositions mises en œuvre sont décrites ci-dessous.

60. Report de la baisse du taux de l'impôt sur les sociétés et de la hausse d'impôt sur les dividendes - La loi de solidarité sociale et réactivation productive (LSSRP) reporte au 31 décembre 2020 la réduction de 30 à 25% du taux d'impôt sur les sociétés et l'augmentation de 7 à 13% de la retenue à la source sur la distribution de dividendes (prévues pour entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2020).

Par ailleurs, la dépréciation pour inflation subie au cours de la période 2019 sera limitée à 1/6 du montant total de perte, les 5/6 restants devant être imputés sur les 5 périodes fiscales suivantes.

61. Revenus de capitaux mobiliers - La LSSRP restaure l'exonération d'impôt sur les revenus des personnes physiques lorsque la rente financière est générée par des établissements bancaires argentins. Sont toutefois soumis à l'impôt au taux progressif de 9% à 30% les revenus à taux fixe générés par des comptes d'épargne à terme avec clause d'indexation ou en devise étrangère. L'exonération ne porte pas sur les plus-values de cession.

62. Impôt sur la fortune et actifs des non-résidents - La LSSRP introduit une forte augmentation des taux de l'impôt sur la fortune et les actifs des non-résidents.

Jusqu'au 31 décembre 2019, le taux de l'impôt sur la fortune a été de 0% jusqu'à 2 000 000 ARS¹² ; de 0,25% entre 2 000 000 et 3 000 000 ARS ; de 0,5% entre 3 000 000 et 18 000 000 ARS et de 0,75% au-delà. Ces taux ont été augmentés à 0,5% lorsque l'abattement de 2 000 000 ARS est dépassé et jusqu'à 3 000 000 ARS ; de 0,75% entre 3 000 000 et 6 500 000 ARS ; de 1% entre 6 500 000 et 18 000 000 ARS et de 1,25% au-delà.

Concernant les actifs détenus à l'étranger par des résidents argentins, le pouvoir exécutif aura la délégation de pouvoir pour doubler le taux maximum (de 1,25% à 2,5%). Dans le décret du 29 décembre 2019, le taux maximum appliqué aux avoirs détenus à l'étranger a été de 2,25% au-delà de 18 000 000 ARS (le taux est de 1,8% entre 6 500 000 et 3 000 000 ARS, de 1,20% entre 3 000 000 et 6 500 000 ARS et de 0,7% en deçà de 3 000 000 ARS).

Pour éviter la taxation au taux majoré, les contribuables peuvent rapatrier au moins 5% des actifs qu'ils détiennent à l'étranger avant le 31 mars de la période considérée, et doivent les conserver en Argentine jusqu'au 31 décembre.

Les non-résidents qui acquittent l'impôt argentin sur la fortune via un représentant fiscal verront le taux augmenter de 0,25% à 0,50%.

63. Modifications de l'impôt sur le crédit et les débits dans les comptes bancaires - Le taux sur les prélèvements sur les comptes bancaires générés par les extractions de liquidités est doublé à 1,2%. Les comptes détenus par des personnes physiques ou morales titulaires du statut de micro et ou petite entreprise ne sont pas concernés par cette augmentation.

64. Création d'une taxe pour une Argentine inclusive et solidaire (PAIS) - La LSSRP introduit une taxe de 30% sur l'acquisition de devises étrangères pour épargne ou sans destination spécifique et de biens et services acquis à l'étranger par des résidents (e.g. règlements par carte bleue). Il en va de même des acquisitions de services de tourisme ou de transport de passagers à l'extérieur du pays, contractés par des entreprises ou agences de voyages locales. Est toutefois exonérée l'acquisition de services de transport terrestre de passagers vers les pays limitrophes. Les services numériques (comme Netflix ou Spotify) passibles de TVA sont soumis à une taxe différentielle de 8%.

65. Réintroduction des taxes sur les exportations - La LSSRP permet au pouvoir exécutif de fixer des droits d'exportation jusqu'au taux de 33% de la valeur FOB des marchandises exportées, avec des limites pour certains produits, e.g. 33% pour les grains de soja ; 8% pour les hydrocarbures et produits miniers ; 5% pour l'agro-industrie, les biens et services industriels et 15% pour les autres biens et services.

66. Taxe statistique sur les importations - Son taux a été porté de 2,5% à 3% pour les importations définitives et

temporaires, et ce jusqu'au 31 décembre 2020. Sont exclues de l'augmentation les importations qui bénéficient d'accords préférentiels signés par l'Argentine qui prévoient expressément une exemption ainsi que les marchandises en provenance du Mercosur.

67. Instauration d'un régime de régularisation - La LSSRP permet aux PME et aux organismes à but non lucratif de s'acquitter dans des conditions préférentielles de leurs obligations fiscales, de sécurité sociale et douanières nationales. Ce régime inclut l'annulation d'intérêts, amendes et autres pénalités et accessoires, pour les obligations dues au 30 novembre 2019 (à l'exception de celles expressément exclues) et les infractions liées à ces obligations.

La date limite pour déposer son dossier de régularisation a été fixée au 30 avril 2020.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Les entrepreneurs français implantés en Argentine devront revoir leurs budgets afin de tenir compte de l'augmentation des taux d'impôt sur leurs actifs (e.g. ISF local), leurs bénéfices (taux d'impôt sur les sociétés) et leurs flux (e.g. impôt sur les comptes courants). Il en va de même de l'incidence de l'impôt de 30% sur le change de devises (les sociétés locales étant déjà affectées par les pertes de change liées aux restrictions mises en place par la banque centrale argentine en août 2019¹³).

Actualité conventionnelle

68. Argentine - Convention fiscale avec la France - Quatre jours avant la fin de son mandat, le Président argentin sortant, Mauricio Macri, a signé un avenant à la convention fiscale franco-argentine, qui permettrait aux sociétés françaises de bénéficier d'une réduction significative des taux de retenue à la source.

Avenant à la Convention entre le Gouvernement de la République Argentine et le Gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 4 avril 1979 modifié par avenant du 15 août 2001, signé à Buenos Aires le 6 décembre 2019

69. Depuis plusieurs années, le besoin de renégociation de la convention fiscale franco-argentine de 1979 a été un constat renouvelé pour les opérations entre les deux pays. Les résidents des deux pays bénéficieront désormais de conditions fiscales plus proches de celles applicables aux pays européens voisins. L'avenant - en attente de ratification avant entrée en vigueur - introduit les nouveautés décrites ci-dessous.

70. Définition de l'établissement stable - L'avenant à la convention élargit la notion d'établissement stable (cf. futur

12 Pesos argentins.

13 V. FI 4-2019, n° 11, § 91.

nouvel article 5 § 3 de la convention). Ainsi, seront réputées constituer un établissement - outre les hypothèses actuelles - toutes activités de fourniture de services, y compris les services de consultants, par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autres personnes engagées par l'entreprise à cette fin, si les activités de cette nature se poursuivent, pour le même projet ou un projet connexe, pour une période ou des périodes agrégeant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois commençant ou s'achevant au cours de l'année fiscale concernée.

71. Taux des retenues à la source - Les taux prévus correspondent aux taux récemment appliqués par l'Argentine avec d'autres pays européens tels que l'Espagne (cf. convention entrée en vigueur le 23 décembre 2013), la Suisse (cf. convention entrée en vigueur le 27 novembre 2015), ou encore le Luxembourg (signée le 13 avril 2019) :

> **Dividendes** : jusqu'en 2016, les dividendes versés aux sociétés mères françaises étaient soumis à une retenue à la source de 15% (limite prévue par la convention actuelle). Des réformes successives du droit interne argentin ont réduit ce taux à 0% en juillet 2016 et à 7% jusqu'à la fin 2020, pour être fixé à 13% par la suite. À compter de l'entrée en vigueur de l'avenant, les sociétés résidentes bénéficieront d'un taux de retenue à la source sur dividendes limité à 10%, si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement au moins 25% du capital de la société débitrice tout au long d'une période de 365 jours qui comprend le jour du paiement (cf. futur nouvel art. 10). À défaut, elle pourra atteindre un taux de 15% du montant brut des dividendes ;

> **Intérêts** : la retenue à la source sur les intérêts sera limitée à 12% lorsqu'ils seront réglés au bénéficiaire effectif, réduction très significative par rapport aux taux de 20% en vigueur aujourd'hui (cf. futur nouvel art. 11). Le nouveau texte précise en outre que les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens de la convention ;

> **Redevances** : la taxation des redevances, services et études techniques était au cœur des besoins de modernisation de la convention fiscale franco-argentine, avec un taux limité à 18% du montant brut des redevances, qui réduisait le taux de droit interne argentin de 31,5%. L'application de ce taux menace bien souvent l'économie générale des contrats. À compter de l'entrée en vigueur de l'avenant, trois taux seront applicables (cf. futur nouvel art. 12), à savoir :

- un taux limité à 3% du montant brut des redevances versées pour l'usage ou la concession de l'usage d'informations internationales ;

- un taux de 5% du montant brut des redevances versées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur des œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques (excluant les

redevances en lien avec des films cinématographiques et des œuvres enregistrées pour la radiodiffusion ou la télévision) ;

- un taux de 10% du montant brut des redevances versées dans tous les autres cas (sous réserve de l'enregistrement des contrats auprès de l'Institut National de la Propriété Intellectuelle cf. art. 6.c du Protocole).

Concernant la définition de redevances, le texte actuel inclut « *les travaux d'étude ou de recherche de nature scientifique ou technique concernant des méthodes ou procédés industriels, commerciaux ou administratifs* », ce qui pose des problèmes d'application au moment de désigner les services qui seraient exonérés de retenue sur le fondement de l'article 7. Le nouvel article 6.d du Protocole précise à cet égard que la définition de redevances ne couvre pas les services normalisés mais les études, les recherches ou les enquêtes personnalisées consistant en un rapport écrit dans lequel le prestataire doit faire preuve d'un savoir-faire spécial qui requiert davantage que les connaissances usuelles de la profession. Ces études, recherches et enquêtes doivent être liées à l'amélioration de méthodes ou de procédés industriels, commerciaux ou administratifs que le preneur peut mettre en œuvre ou non, sans préjudice de l'intervention du prestataire ;

> **Plus-values sur titres** : aux termes du nouvel article 13, les plus-values de cession de participations dans des sociétés tirant - au cours de la dernière année - plus de 50% de leur revenu de biens immobiliers seront taxées dans l'État où ces biens se situent. Concernant la plus-value de cession d'actions de sociétés non immobilières, le taux de retenue à la source est limité à 15%, réduit à 10% si le cédant possédait au moins 25% du capital.

72. Clause de la nation la plus favorisée - Aux termes de l'article 7 de l'avenant à la convention entre l'Argentine et la France (modifiant l'article 7 du Protocole), si l'Argentine convient d'un taux plus bas ou d'un régime plus favorable en matière de dividendes, intérêts, redevances, plus-values ou établissement stable dans un accord conclu avec un autre État contractant après le 6 décembre 2019, ces traitements plus favorables s'appliqueront automatiquement à la convention entre l'Argentine et la France, lorsque la disposition pertinente de l'accord conclu avec l'autre État prendra effet.

73. Introduisant des modifications très favorables aux entreprises françaises opérant en Argentine et argentines opérant en France, cet avenant entrera en vigueur après ratification par les deux États signataires. L'état d'avancement de la procédure de ratification sera indiqué au cours des prochaines chroniques.

V. ALVAREZ-LE MENTEC ■

Brésil

74. Brésil - Réforme fiscale - La réforme fiscale reste une priorité du gouvernement et du Congrès pour 2020. Après plusieurs propositions parlementaires, le Gouvernement a annoncé son plan d'action.

75. Annonce d'une réforme en 4 étapes - Le 18 novembre 2019, le Secrétaire du Service fédéral des impôts a annoncé que le Gouvernement allait présenter une proposition de réforme fiscale en quatre phases :

- première phase (en novembre 2019) : présentation d'un projet de loi au Congrès unifiant les contributions PIS et COFINS en une seule contribution « CBS » (*Contribuição sobre Bens e Serviços*) ;

- deuxième phase (début 2020) : présentation d'un projet de loi visant à transformer l'impôt fédéral sur les produits manufacturés (IPI) en un droit d'accise et à intégrer éventuellement la contribution à l'intervention sur le domaine économique (CIDE) dans la CBS ;

- troisième phase (à la fin du premier trimestre 2020) : présentation d'un projet de loi modifiant l'impôt sur le revenu des personnes physiques (modification des tranches d'imposition ; création éventuelle d'un nouveau taux maximum ; et limitation des déductions), réduction du taux de l'impôt sur les sociétés, éventuellement de 25 % cumulé (impôt sur le revenu des sociétés de 15 % + surcharge de 10 %) à 20 %, et imposition des dividendes (qui sont actuellement exonérés y compris lorsque perçus par des actionnaires non résidents) ;

- quatrième phase (à la fin du premier semestre 2020) : présentation d'un projet de loi réduisant les charges salariales.

La ligne directrice du Ministre de l'économie, Paulo Guedes, est de maintenir la charge fiscale à 35 % du PIB et, à l'avenir, de la réduire en fonction de la croissance économique.

76. Création d'un comité - Un comité formé de 15 députés et 15 sénateurs a été créé afin de consolider les différents projets de réforme. Le projet final devrait être basé sur les propositions 45/2019 (proposée par la Chambre des représentants) et 110/2019 (proposée par le Sénat)¹⁴, et devrait être publié au cours du premier trimestre 2020.

Le projet final devrait être approuvé par la Chambre des représentants et le Sénat et promulgué au cours du premier semestre 2020.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'annonce d'un plan d'action par le Gouvernement est une avancée importante dans la crédibilité du projet de réforme fiscale. Au-delà des mesures attendues sur la fusion de certains impôts indirects, il faut noter une probable introduction d'une imposition à la source des dividendes versés à des actionnaires français, rumeur qui court depuis plus d'un an. En revanche, il est assez peu probable, compte tenu de l'expérience passée, que le calendrier annoncé soit tenu. D'ailleurs le Gouvernement n'a pas annoncé son premier projet sur la CBS en novembre.

77. Brésil - Prix de transfert - Le groupe de travail OCDE/Receita Federal do Brasil sur les prix de transfert publie un rapport détaillé.

OCDE/Receita Federal do Brasil, Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard, 18 déc. 2019

78. L'OCDE et le Brésil avaient publié, le 11 juillet 2019, une déclaration commune sur le projet OCDE-Brésil sur les prix de transfert¹⁵. Le rapport détaillé du groupe de travail OCDE/Receita Federal do Brasil sur les prix de transfert a été publié en décembre 2019.

Le résumé du rapport (23 pages) rappelle que la législation brésilienne sur les prix de transfert a été mise en place en 1996 et a fait l'objet de peu de modifications alors que les principes OCDE en la matière ont beaucoup évolué, jusqu'à l'adoption des actions BEPS auxquelles le Brésil n'a pas formellement adhéré. Il est rappelé que **l'adhésion du Brésil au principe de pleine concurrence est un facteur clé pour l'adhésion du pays à l'OCDE**, si bien qu'il est totalement exclu de prévoir un alignement partiel de la législation brésilienne ou la coexistence de deux normes OCDE et brésilienne. Le Brésil n'a donc d'autre choix que de prévoir de changer radicalement sa législation sur les prix de transfert.

79. En effet, les **points de divergence sont très nombreux** (10 catégories sont listées) et sont détaillés dans le rapport. Parmi les plus significatifs, on retrouve la rigidité de l'application des marges fixes, l'absence de méthode transactionnelle de la marge nette et du *profit split*, la limitation de la déduction des redevances versées à une entreprise associée étrangère, l'absence de procédure amiable efficace pour éviter la double imposition, l'absence de règles sur la détermination des bénéfices attribuables à des établissements stables, l'absence de méthodes adaptées à certains types de transactions comme celles portant sur les incorporels, les transactions financières ou les services intra groupe à faible valeur ajoutée.

Un certain nombre d'**exemples** sont donnés pour illustrer la double imposition ou la perte de recettes pour le Brésil qui découlent de ces points de divergence par rapport aux règles de l'OCDE. Une des constantes du risque de double imposition est que les marges fixes requises actuellement sont des marges brutes, sans tenir compte de la réalité économique de la marge nette *in fine* réalisée par l'entreprise.

80. Par ailleurs, est mise en avant la simplicité d'application du système brésilien qui ne requiert aucune analyse fonctionnelle ni analyse économique. Il est donc facile à mettre en oeuvre par les contribuables et à contrôler par l'administration fiscale. Toutefois, le rapport souligne, à juste titre, que **sous l'apparence d'une certaine simplicité, en réalité le système brésilien est plus complexe** dans la mesure où il requiert une approche de fixation des prix item par item et ne permet pas de globaliser les transactions identiques pour appliquer la marge requise. Ainsi, malgré une absence d'obligation de

14 Sur ces propositions, v. FI 4-2019, n° 11, § 93.

15 V. FI 3-2019, n° 11, § 79.

produire la documentation standard de l'OCDE, il arrive que la justification du respect de la législation brésilienne actuelle soit en pratique très bureaucratique et requière l'élaboration de fichiers Excel très lourds puisqu'il faut justifier pour chaque transaction.

81. L'option recommandée par le groupe conjoint OCDE/ Receita Federal est donc un alignement total sur les règles OCDE. Toutefois, le rapport laisse entrevoir une voie possible pour adapter la législation brésilienne. La création de « *safe harbour* » adaptés et distincts par type de transactions et déterminant un niveau de marge reflétant la réalité économique. Cette voie, qui consiste donc à remplacer les marges fixes, permettrait de concilier l'objectif de simplicité d'application avec un alignement sur l'application du prix de pleine concurrence.

L'OEIL DE LA PRATIQUE

Le rapport est exhaustif et a le mérite de résulter d'un travail conjoint avec l'administration fiscale brésilienne qui s'est donc désormais pleinement saisie du sujet.

Il constitue une **étape** importante dans le dialogue entre le Brésil et l'OCDE, mais **le passage aux étapes suivantes va beaucoup dépendre de l'avancement des négociations politiques et du calendrier estimé d'accession du Brésil à l'OCDE.** Par ailleurs, l'alignement sur les principes OCDE révolutionnerait la législation brésilienne et nécessiterait un effort immense d'adaptation et de formation tant des contribuables que de l'administration fiscale brésilienne. La route risque d'être longue...

A. de l'ESTOILE-CAMPI ■

82. À NOTER

> **Négociations de conventions fiscales en cours** - Le Brésil et l'**Arabie Saoudite** ont conjointement exprimé leur volonté de conclure une convention fiscale. Une convention fiscale devrait également être conclue prochainement avec le **Qatar**. L'Inde envisage la signature d'un second **protocole** qui viendrait amender la convention signée entre le Brésil et l'**Inde** le 26 avril 1988 pour notamment y insérer les recommandations du projet BEPS.

> **Conventions de sécurité sociale** - L'accord conclu avec la **Suisse** est entré en vigueur le 1^{er} octobre 2019. De plus, des négociations sont en cours avec le **Sénégal** et la **Norvège** en vue de la conclusion de conventions de sécurité sociale.

A. de l'ESTOILE-CAMPI ■

Chili

83. Chili - Notion de redevances au sens des conventions avec la France et le Royaume-Uni - Réseau conventionnel

- L'administration fiscale chilienne s'est prononcée sur le champ d'application de l'article 12 (redevances) des conventions fiscales conclues avec la France et le Royaume-Uni. Le Chili a conclu une nouvelle convention fiscale avec les Émirats arabes unis, entre en négociation pour étendre son réseau (Israël et Hong Kong) et réviser son accord commercial avec l'Association européenne de libre-échange (AELE).

84. Précisions sur la nature du paiement de droits de distribution d'un logiciel au sens de la convention franco-chilienne

- Un contribuable chilien souhaitait savoir si la somme versée en contrepartie de droits de distribution d'un logiciel constituait des bénéfices d'entreprise (article 7) ou des redevances (article 12) au sens de la convention fiscale franco-chilienne. L'administration fiscale chilienne s'est prononcée sur le champ d'application de cette disposition.

L'article 12 de la convention fiscale entre les deux États prévoit que les redevances englobent « les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique y compris les films cinématographiques ou les films, cassettes et autres moyens de reproduction de sons ou d'images, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ou tout autre bien ou droit similaire, ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ou pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (« know-how »).

L'administration chilienne confirme que l'article 7 sur les bénéfices d'entreprise s'applique dans les cas où une disposition plus spécifique ne s'applique pas, notamment les articles 10 (dividendes), 11 (intérêts), 12 (redevances). Elle considère que l'article 12 de la convention doit être lu à la lumière du droit interne chilien de la propriété intellectuelle qui assimile les rémunérations versées en échange de droits de distribution de logiciels à des redevances.

Elle en conclut que les **paiements effectués par une société chilienne en contrepartie des droits de distribution de logiciels consentis par une société française** sont considérés comme des **redevances** et non comme des bénéfices commerciaux.

Oficio n° 2622, de 16.10.2019, Subdirección Normativa

85. Champ d'application de l'article 12 (redevances) de la convention entre le Royaume-Uni et le Chili clarifié - Une société résidente du Royaume-Uni a acquis, auprès d'une société minière chilienne, des droits incorporels lui conférant le droit de recevoir un certain pourcentage du revenu net de

fonderie (« *Net Smelter Return* »).

La question est une fois encore de déterminer s'il convient d'appliquer à ces flux l'article 7 (bénéfices des entreprises) ou l'article 12 (redevances) de la convention.

L'article 12 de la convention fiscale entre les deux États adopte une **conception plus large que le modèle OCDE** et considère que les redevances englobent également « les rémunérations de toute nature payées pour l'usage [...] de **tout autre actif incorporel**. »

L'administration fiscale chilienne précise que cette définition doit être comprise comme une extension du champ d'application de l'article 12 issu du modèle OCDE, en vertu de laquelle il convient d'inclure dans les redevance tous les montants payés pour l'utilisation ou le droit d'utiliser des actifs incorporels autres que ceux explicitement mentionnés. Elle en conclut que les paiements en contrepartie d'un droit incorporel minier doivent être **considérées comme des redevances au sens de l'article 12** de la convention précitée.

Oficio n° 2876 de 22.11.2019, Subdirección Normativa

86. La convention franco-chilienne prévoit une disposition similaire puisque l'article 12 vise les « les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique y compris les films cinématographiques ou les films, cassettes et autres moyens de reproduction de sons ou d'images, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ou **tout autre bien ou droit similaire**. »

Il n'est pas fait référence à « *tout autre actif incorporel* ». Mais notons que la convention élargit également la définition des redevances par rapport au modèle OCDE. Ainsi, il est possible que la décision susvisée en matière de redevances minières trouve à s'appliquer dans le cadre de flux franco-chiliens.

87. Conventions fiscales - Le Chili et les Émirats arabes unis ont signé le 31 décembre 2019 une convention fiscale.

Le Chili et Hong-Kong se sont accordés sur le principe de la conclusion d'une convention fiscale à la suite de la réunion des ministres des Finances de la Coopération économique pour l'Asie-Pacifique (CEAP) le 15 octobre 2019. Des négociations sont en cours pour la conclusion d'une convention fiscale entre le Chili et Israël.

88. Accords de libre-échange - Un premier round de négociations s'est tenu du 25 au 27 septembre 2019 à Santiago pour modifier l'accord de libre-échange entre le Chili et l'AELE conclu le 26 juin 2003. De nouvelles négociations devraient avoir lieu au premier trimestre 2020.

A. de l'ESTOILE-CAMPI ■

Colombie

89. Colombie - Réforme fiscale - Adhésion à l'OCDE - Conventions fiscales - La Cour constitutionnelle colombienne ayant annulé la loi portant la dernière réforme fiscale, une nouvelle loi est adoptée, avec un impact direct sur les investissements étrangers dans ce pays. La Cour constitutionnelle approuve l'accord d'adhésion à l'OCDE. Des nouveautés existent aussi en matière de conventions fiscales.

90. Réforme fiscale - À la suite de la censure par la Cour constitutionnelle de la Ley 1943 del 28 de diciembre 2018 de Financiamiento pour vices de procédure, la Colombie adopte une nouvelle loi qui reprend, pour l'essentiel, les modifications envisagées par la ley 1943-2018¹⁶. Les dispositions de la loi ont donc un impact direct sur les investissements étrangers dans ce pays.

> **Maintien de la diminution du taux de l'impôt sur les sociétés** : Le taux de l'impôt sur les sociétés, actuellement de 33 %, sera progressivement réduit pour atteindre 30 % à compter de 2022 (32 % en 2020, 31 % en 2021).

> **Diminution du taux présumé d'impôt sur les sociétés** : La réforme fiscale réduit le taux présumé de l'impôt sur les sociétés pour 2020 de 1 % à 0,5 %. À partir de 2021, le taux sera de 0 %. Le revenu présumé est un revenu imposable alternatif basé sur un pourcentage de l'actif net au 31 décembre de l'année précédente.

> **Surcharge d'impôt sur les sociétés pour les institutions financières** : La surtaxe sera (i) de quatre points de pourcentage pour 2020 (pour un taux d'imposition total des sociétés de 36%); et (ii) trois points de pourcentage pour 2021 et 2022 (pour des taux d'imposition des sociétés totaux de 34% et 33%, respectivement). Il est prévu que ce supplément soit soumis à un acompte de 100% de la valeur de la contribution additionnelle, qui doit être acquitté en deux versements égaux.

> **Augmentation du taux des retenues à la source sur les dividendes versés à des non-résidents** - Le taux de la retenue applicable aux dividendes versés aux non-résidents est augmenté de 7,5 % à 10 %.

> **Dispositions de la ley 1943-2018 maintenues telles quelles** :

- les taux de retenue à la source sur les autres flux (**services techniques, de conseil et d'assistance technique, redevances, management fees, intérêts de prêts**) ne changent pas ;

- le nouvel **impôt sur la fortune** (taux de 1%) est conservé pour 2020 et 2021 ;

- l'**imposition mondiale des établissements stables** est également maintenue ;

- le régime des **transferts indirects d'actifs ou de valeurs mobilières** reste inchangé ;

- en matière de **sous-capitalisation**, la loi nouvelle reprend également le ratio applicable entre parties liées (ratio de 2 pour 1).

Ley 2010-2019 del 27 de diciembre 2019 de Crecimiento

¹⁶ Sur ces modifications, v. FI 1-2019, n° 11, § 113.

91. Entrée de la Colombie à l'OCDE : la Cour constitutionnelle colombienne approuve l'accord d'adhésion - Le 22 octobre 2019, la Cour constitutionnelle a validé la constitutionnalité de la loi 1950-2019, qui adopte l'Accord sur les conditions d'adhésion de la Colombie à la Convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Selon l'arrêt de la Cour constitutionnelle, la loi susvisée est conforme à la procédure devant le Congrès et à l'Accord sur les conditions d'adhésion de la Colombie à la Convention de l'OCDE. L'adhésion, ainsi que la Convention de l'OCDE, sont compatibles avec la Constitution.

Il reste une dernière étape pour que la Colombie devienne un membre à part entière de l'OCDE : la Cour constitutionnelle doit se prononcer sur la loi 1958-2019 (accord sur les privilèges et immunités). Ensuite, le Gouvernement colombien devra déposer son instrument d'adhésion.

92. Nouveautés en matière de conventions fiscales :

> **Convention fiscale avec le Royaume-Uni** : La convention fiscale signée le 2 novembre 2016 est entrée en vigueur le 16 décembre 2019. Ses dispositions prennent effet : en Colombie, à compter du 1^{er} janvier 2020 ; au Royaume-Uni, à compter du 1^{er} janvier 2020 pour les retenues à la source, à compter du 1^{er} avril pour l'impôt sur les sociétés, et à compter du 6 avril 2020 pour l'impôt sur le revenu et les plus-values ;

> **Convention fiscale avec l'Italie** : Le Congrès colombien a adopté une loi approuvant la ratification de la convention fiscale entre l'Italie et la Colombie signée le 26 janvier 2018. La loi doit désormais être approuvée par la Cour constitutionnelle colombienne ;

> **Convention fiscale avec les Émirats arabes unis** : Le 9 décembre 2019, les Émirats arabes unis ont annoncé avoir ratifié le 18 décembre 2018 la convention fiscale signée avec la Colombie le 12 novembre 2017.

> **Négociations en cours** : Le **Luxembourg** a annoncé la tenue d'une rencontre à Bogota le 28 novembre 2019 au cours de laquelle le Luxembourg et la Colombie ont convenu d'entamer des négociations en 2020 pour la conclusion d'une convention fiscale.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

On peut **s'étonner et s'interroger sur le sort de la convention fiscale avec la France** qui n'est toujours pas ratifiée en Colombie. Le processus colombien de ratification ne semble pourtant pas bloqué puisque vient d'être ratifiée une convention avec l'Italie, signée bien plus tard que celle avec la France qui remonte à 2015.

A. de l'ESTOILE-CAMPI ■

Pérou

93. Pérou - Intérêts sur les emprunts consentis par des non-résidents - Services techniques - Conventions fiscales et commerciales - L'administration fiscale péruvienne précise le traitement fiscal des intérêts payés par une société péruvienne sur les emprunts consentis par des non-résidents, et le champ d'application de la législation sur les services d'assistance technique. Le Japon et le Pérou ont signé une convention fiscale. La Chine et le Pérou poursuivent les négociations en vue de réviser leur accord de libre-échange.

94. Clarification du traitement fiscal des intérêts payés sur les emprunts consentis par des non-résidents - L'administration fiscale péruvienne analyse si la règle de déductibilité établie par l'article 37, section a.4° de la loi relative à l'impôt sur le revenu (LIR) s'applique aux intérêts versés en rémunération des prêts consentis par des non-résidents. Elle fait référence à l'article 57 de la LIR qui prévoit que les intérêts sont déductibles s'ils sont nécessaires à l'obtention de revenus d'activité ou à la préservation d'une source de revenus. Par ailleurs, elle rappelle l'article 37, section a.4° de la LIR selon lequel les paiements réalisés au profit de non-résidents en rémunération de services qu'ils fournissent sont déductibles du résultat imposable de l'exercice où ils sont effectivement payés.

L'administration en conclut que ces intérêts sont **déductibles du résultat fiscal de l'exercice au titre duquel ils ont couru**, à condition qu'ils soient **effectivement payés** à la date d'échéance de la présentation de la déclaration fiscale correspondante. Dans le cas contraire, ces intérêts sont déductibles du résultat de l'exercice au cours duquel ils sont effectivement payés, même s'ils ont été comptabilisés sur un exercice antérieur.

Administrative Guidance 130-2019-SUNAT/7T0000 of 20 September 2019

95. Clarification de la définition des services d'assistance technique - L'administration fiscale péruvienne précise le champ d'application de la législation sur les services d'assistance technique pour le droit interne. Ces services s'entendent de tout service indépendant, qu'il soit fourni à l'étranger ou sur le sol péruvien, par lequel le prestataire s'engage à utiliser ses compétences, par l'application de certains procédés, arts ou techniques, afin de fournir des connaissances spécialisées, non brevetables, qui sont nécessaires dans le processus de production, de commercialisation, de prestation de services ou de toute autre activité exercée par le preneur. Ils comprennent également la formation de personnes à l'application des connaissances spécialisées susvisées.

La loi péruvienne présume les services suivants comme étant des services d'assistance technique : services d'ingénierie ; recherche et développement de projets ; conseil financier et consulting.

L'administration vient préciser les points suivants :

- le prestataire de services qui s'engage à utiliser ses compétences en appliquant certains procédés, arts ou techniques, afin de fournir des connaissances spécialisées aux salariés du preneur de services, ne rend pas un service d'assistance technique lorsque c'est le preneur qui lui fournit ces connaissances spécialisées ;

- si les services d'assistance technique impliquent la formation d'employés grâce à des connaissances non brevetables mais spécialisées, ces activités de formation seront considérées comme faisant partie des services d'assistance technique ;

- la formation sur les services d'ingénierie, la recherche et le développement et les services de conseils financiers n'est pas considérée comme un service d'assistance technique aux fins de l'impôt.

Administrative Guidance 158-2019-SUNAT/7T0000 of 29 October 2019

96. Convention fiscale avec le Japon - Une convention fiscale a été signée le 18 novembre 2019 entre le Japon et le Pérou. L'accord contient une disposition sur l'échange d'informations.

> **Établissement stable (art. 5)** : la convention reprend pour l'essentiel le modèle OCDE de 2017 concernant l'installation fixe d'affaires et l'agent dépendant. Toutefois, elle s'inspire également du modèle ONU puisque que la fourniture de services peut constituer un établissement stable si les services sont rendus pour le même projet pendant une durée excédant un total de 183 jours sur une période de 12 mois.

> **Services techniques (art. 12)** : la convention reprend l'article 12 sur les redevances issu du modèle OCDE de 2017. La définition des redevances n'englobe donc pas les prestations de services techniques. Ainsi, les services techniques devraient relever du champ d'application de l'article 7 sur les bénéficiaires d'entreprise.

> **Participation substantielle (art. 13)** : la convention prévoit une clause de participation substantielle permettant à un État contractant d'imposer les plus-values de cession de titres d'une société résidente de cet État, que la cession soit directe ou indirecte. Par participation substantielle, il convient d'entendre une participation de 20% du capital de la société durant les 365 jours précédant cette aliénation.

La convention permet également d'imposer dans l'État de situation des immeubles les cessions de participations dans des entités dont à tout moment dans les 365 jours précédant la cession, leur valeur provient directement ou indirectement pour plus de 50% d'actifs immobiliers situés dans cet État.

> **Droits aux avantages de la convention (art. 29)** : la convention opte pour l'insertion d'une clause anti-abus alignée sur les § 8 et 9 de l'article 29 de la convention modèle OCDE de 2017. Une disposition sur les établissements stables situés dans des pays tiers est insérée. Une clause PPT (*Principal Purpose Test*) est également prévue.

97. Accords de libre-échange - De nouvelles négociations ont eu lieu en octobre 2019 entre le Pérou et la **Chine**, afin de réviser leur accord de libre-échange de 2009. Le gouvernement **turc** a annoncé le 17 septembre 2019 que des négociations étaient en cours afin de conclure un accord de libre-échange avec le Pérou. L'accord de libre-échange entre le Pérou et l'**Australie** signé le 12 février 2018 entrera en vigueur le 11 février 2020 (l'accord sur la protection des investissements du 7 décembre 1995 ne sera alors plus applicable).

A. de l'ESTOILE-CAMPI ■

Asie et Océanie

Singapour



Allen TAN

Head of the Tax, Trade and Wealth Management practice in Baker McKenzie Wong & Leow

98. Singapour - GST - Multilateral Instrument-Tax agreements - Goods and services tax (GST) on imported services came into force on 1 January 2020. Amendments made by the MLI to Singapore's DTAs with Canada, Ukraine and Denmark have also taken effect. Singapore signed new or updated tax agreements.

99. Goods and Services Tax on Imported Services - Goods and services tax (GST) on imported services came into force on 1 January 2020. This is implemented through two regimes: i) a reverse charge regime for Business-to-Business (B2B) supplies of imported services; and ii) an overseas vendor registration regime for Business-to-Consumer (B2C) supplies of imported digital services.

Under the reverse charge regime, the recipient of specified imported services will have to register for GST if the relevant registration requirements are met, and account for GST on the services it imports as if the recipient were the supplier. Subject to input tax recovery rules, the recipient may claim the GST incurred as input tax credits.

Under the overseas vendor registration regime, any supplier belonging outside Singapore that has a global turnover exceeding S\$1 million and makes B2C supplies of digital services

to customers in Singapore exceeding S\$100,000 is required to register, charge and account for GST. In addition, under certain conditions, a local or overseas operator of electronic marketplaces may also be regarded as the supplier of services made by the suppliers through these marketplaces. Where these conditions are met, the overseas operators are required to register, charge and account for GST on these supplies instead of the suppliers.

100. Updates on Singapore's implementation of the Multilateral Instrument - Singapore signed the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI) on 7 June 2017, and deposited its instrument of ratification on 21 December 2018. The MLI entered into force for Singapore on 1 April 2019.

During the period from 1 November 2019 to 17 January

2020, amendments made by the MLI to Singapore's DTAs with Canada, Ukraine and Denmark have also taken effect.

101. Signing of new or updated tax agreements - Singapore has a wide treaty network with over 80 comprehensive DTAs in place. This includes the Singapore-Tunisia DTA, which entered into force on 17 December 2019.

During the period from 1 November 2019 to 17 January 2020, Singapore's updated DTA with Korea has entered into force. Amongst other changes, the update lowers the withholding tax rate for royalties and expands the scope of capital gains tax exemption. In addition, Singapore has also signed a Protocol to the Singapore-Germany DTA. Key amendments to the Singapore-Germany DTA include incorporating the international standard on exchange of information on request and updating the Mutual Agreement Procedure Article.

A. TAN ■

Afrique et Moyen-Orient

Pays d'Afrique francophone (Afrique de l'Ouest, Centrale, Est, Maghreb)



Séverine LAURATET
Avocat associé fiscaliste,
FIDAL
Co-responsable
du pôle Afrique



Anissa DACHRAOUI
FIDAL Tunisie



Christine PELLISSIER
Avocat associé, FIDAL
Département Droit social



Jérôme Nirmal THOMAS
Avocat associé, FIDAL
Responsable
Département Mobilité
Internationale



Alexandre ALMIRA
Avocat fiscaliste, Fidal
Pôle Afrique



Charles RASPAIL
Avocat fiscaliste, Fidal
Pôle Afrique

102. Afrique - Envoi d'un salarié - Implications sociales et fiscales - Cas pratiques (Tunisie) - Qu'il s'agisse d'effectuer des démarches de prospection dans un pays cible, d'y réaliser des prestations de services, de contribuer à la mise en place d'une filiale ou de renforcer ses équipes une fois celle-ci opérationnelles, une entreprise française est susceptible d'envoyer de différentes manières des salariés sur le territoire africain. Cela suppose de bien maîtriser les implications de cette démarche et notamment le choix du statut du salarié. Ainsi, l'employeur doit au

préalable déterminer le cadre juridique dans lequel celui-ci va exercer sa mission, et pour le compte de quelle entité du groupe. Après un exposé des questions essentielles à traiter pour déterminer le type de mobilité requis tant sur le plan social que fiscal (V. § 103), deux exemples concrets seront détaillés, concernant l'envoi par une société française d'un salarié en Tunisie, soit pour une longue durée au sein d'une filiale tunisienne (V. § 125), soit pour n'accomplir que de façon temporaire des voyages d'affaires ou des missions (V. § 140).

I. Mobilité d'un salarié vers l'Afrique : principes généraux

103. La mobilité est un sujet au cœur de l'activité internationale des groupes, elle doit être traitée sous différents aspects juridiques et fiscaux par l'entité d'origine et par l'entité d'accueil, lorsque cette dernière existe. Cela nécessite **concertation et coordination tant au niveau des ressources humaines que du département fiscal du groupe** pour assurer une parfaite cohérence de la mobilité.

Il peut être utile de rappeler les enjeux en droit social, sur le plan de la sécurité sociale, de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de la fiscalité d'entreprise dans le pays d'origine et dans le pays d'accueil, ce dernier étant par hypothèse dans notre chronique situé sur le continent africain.

A. En droit du travail

104. L'une des premières questions à aborder dans le cas d'une mobilité internationale est celle du **cadre contractuel**. En d'autres termes, quelles vont être les relations qui vont exister entre le collaborateur, sa société d'origine et sa société d'accueil, quand elle existe ? Le lien plus ou moins étroit que le collaborateur va conserver ou nouer avec respectivement sa société d'origine ou sa société d'accueil déterminera le **choix pour l'entreprise entre les deux schémas de mobilité les plus couramment rencontrés en pratique, à savoir le détachement et la mise à disposition ou expatriation**.

REMARQUE : Il est important de préciser que les notions de détachement et d'expatriation ne font pas l'objet d'une définition universelle et peuvent donc évoluer en fonction du domaine considéré : fiscal, protection sociale, droit du travail ou immigration.

De plus, ces dénominations sont aussi largement influencées par la pratique des entreprises. Une entreprise concluant des contrats commerciaux de longue durée, dans le domaine de la construction navale par exemple, aura plus souvent tendance à qualifier de détachement des missions considérées par elle comme étant de courte durée, au regard de son activité de fabrication de navire, même si ces missions ont des durées de trois ou quatre ans. Inversement une entreprise intervenant dans le secteur informatique qualifiera de détachement une mission de quelques semaines seulement. Il est donc important, au-delà des terminologies employées, qui ne sont pas toujours fixées dans la jurisprudence française elle-même, de se reporter aux quelques notions juridiques existant en la matière.

1° Le détachement

105. Le premier schéma est celui dit du « détachement », que le droit du travail ne définit pas dans le cadre d'une mission de France vers l'étranger mais de l'étranger vers la France. Pas davantage cette notion de détachement n'est-elle définie dans des conventions bilatérales ou multilatérales. Tout au

plus la retrouve-t-on dans les procédures d'immigration ou en matière de sécurité sociale.

Toutefois, la pratique vise par « détachement de France vers l'étranger » le schéma suivant, par analogie avec le détachement de l'étranger vers la France qui fait lui l'objet d'une définition par le code du travail. Est ainsi considéré comme détaché « *tout salarié d'un employeur régulièrement établi et exerçant son activité hors de France et qui, travaillant habituellement pour le compte de celui-ci, exécute son travail à la demande de cet employeur pendant une durée limitée sur le territoire national* »¹⁷.

Le code¹⁸ recense également les trois formes de détachement admises, à savoir :

- dans le cadre d'un contrat de prestations de services avec un client établi ou exerçant en France ;
- entre établissements d'une même entreprise ou entre entreprises d'un même groupe (donc intra-groupe) ;
- directement pour le compte de l'entreprise étrangère sans qu'il existe de destinataire en France.

Dans ces trois situations, il faut qu'il existe un **contrat de travail** entre cet employeur étranger et le salarié détaché en France, et que leur relation de travail subsiste pendant la période de détachement.

Symétriquement, le détachement vers l'étranger désignera donc, dans la pratique, le cas d'une mission à caractère temporaire, s'effectuant hors de France (même si cette durée temporaire n'est pas limitée de manière impérative), pour le compte de l'entreprise française d'origine et sous son autorité. Cette autorité et le fait que le contrat de travail doive « subsister » pendant la durée de la mission signifient que le **salarié conservera un supérieur hiérarchique en France**, qui continuera de piloter son activité au quotidien, que le salarié recevra des instructions, continuera d'être évalué par son entreprise française d'origine, etc. Ce lien fort et cette visibilité de l'entreprise française, dans le pays d'Afrique où s'exercera la mission, via la salarié, incitera à se poser la question de l'éventuelle existence d'un établissement stable dans le pays d'accueil.

Inversement, et même s'il existe une entreprise en Afrique au sein de laquelle il exercera sa mission, le salarié ne sera pas lié à elle par un contrat de travail tel que l'entend le droit français. Ceci signifie que, même si l'État d'Afrique d'accueil exige, pour des raisons d'immigration notamment, que le salarié signe un contrat de travail de droit local avec cette société, soumis le cas échéant à une formalité d'enregistrement et impliquant l'existence d'une paie locale avec bulletins de paie, la société d'origine aura tendance à considérer que ce contrat n'existe que pour des raisons administratives liées à l'immigration et/ou la paie locale et ne saurait être considéré comme caractérisant une double relation de travail, l'une avec la société française d'origine, l'autre avec la société africaine d'accueil.

L'on ne saurait trop insister sur la **nécessité pour l'entreprise française de bien caractériser le fait que ce contrat de travail de droit local n'est conclu que pour des raisons administratives**, en ayant validé néanmoins si un formalisme particulier ne sera pas requis pour rompre ce contrat.

¹⁷ C., trav., art. L. 1261-3.

¹⁸ C., trav., art. L. 1262-1.

2° La mise à disposition internationale

106. La seconde forme de mobilité que reconnaît le code du travail¹⁹ est ce qu'il qualifie de « mise à disposition internationale », cette opération concernant le schéma inverse de celui du détachement prévu par le code, à savoir une opération de mise à disposition d'un salarié de France vers l'étranger.

L'administration française recense sur le fondement de cet article **trois formes de mobilité** que sont :

- la mise à disposition du salarié auprès de la filiale avec maintien du lien contractuel avec l'entreprise d'origine par **avenant** à son contrat de travail initial ;
- le cas de la conclusion d'un contrat de travail entre le salarié et la filiale ; dans ce cas le contrat de travail initial est « suspendu » ;
- le cas de la rupture du contrat de travail initial (par rupture amiable ou démission) et avec conclusion d'un nouveau contrat entre le salarié et la filiale.

107. La première forme décrite s'apparente à un détachement ; en revanche les deux autres formes, et notamment la seconde qui est la plus usitée, correspondent au schéma que la pratique qualifie d'expatriation et qu'elle applique dans tous les cas, même hors du cas de société mère à filiale étrangère. Le salarié conservera un contrat de travail avec son entreprise d'origine mais ce contrat sera suspendu, impliquant que le salarié n'exercera plus de fonction effective pour elle et sous son autorité. En parallèle, le salarié signera un contrat de travail actif avec la société africaine d'accueil : il pourra s'agir du contrat enregistré en local pour les besoins de l'immigration.

Dans ce cas, il est fréquent que, malgré la suspension, la société française continue de verser une part de la rémunération, et ce pour différentes raisons : parfois pour ne pas rendre trop apparent une différence de niveau de rémunération avec les autres salariés employés dans le pays africain d'accueil.

108. Le choix entre détachement et l'expatriation s'effectuera en considérant différents critères : le rôle futur du salarié, la nature de sa mission, la société pour le compte de laquelle il exerce, son rôle dans la direction locale, etc.

B. En matière de sécurité sociale

109. En matière de protection sociale, il faudra **rechercher si le pays africain d'accueil a conclu ou non avec la France une convention bilatérale de sécurité sociale** ce qui est le cas des pays suivants : Bénin, Cameroun, Cap-Vert, Mauritanie, Niger, Sénégal, Togo, Tunisie, Maroc, Algérie, Gabon, Côte d'Ivoire, Mali, Congo.

Dans ce cas, cela permettra à l'entreprise française, via un « détachement » au sens de la sécurité sociale et sous réserve de l'obtention préalable d'un certificat de détachement en France, de ne pas payer de cotisations sociales dans le pays d'accueil mais de continuer à cotiser exclusivement en France, dans des conditions assez comparables à celle des salariés français.

¹⁹ C. trav., art. L. 1231-5.

Chaque convention bilatérale décrit les conditions de ce détachement, auxquelles il faudra se reporter, et la durée maximale de celui-ci (qui peut être limité parfois à quelques mois) sachant que ces conventions sont en général réservées aux nationaux de chacun des deux pays. Une analyse au cas par cas sera donc nécessaire et notamment au regard de la plus ou moins grande fermeté de l'administration sociale locale sur les détachements et leur renouvellement. Il faut également noter que beaucoup de ces conventions ne couvrent pas toutes les branches de sécurité sociale.

110. Alternativement, **l'entreprise française pourra choisir, de cotiser au régime de protection sociale légale obligatoire dans le pays africain d'accueil**, si ce dernier ne prévoit pas d'exonération au profit des expatriés, en complétant cette protection sociale par des affiliations volontaires auprès des régimes dédiés aux expatriés que sont la CFE pour la maladie, maternité, accident du travail, retraite de base, la CRE et l'IRCAFEX pour la retraite complémentaire. S'y ajouteront, de manière obligatoire des cotisations d'assurance chômage auprès du Pôle Expatrié. Le versement de ces cotisations dans le pays d'accueil pourra parfois s'avérer de mise en œuvre délicate.

C. En matière d'impôt sur le revenu

111. Pour apprécier les conséquences fiscales à tirer d'une situation de mobilité internationale d'un collaborateur, qui va par hypothèse exercer une activité professionnelle dans un pays autre (le pays d'accueil) que son pays d'origine, il convient avant tout de déterminer la résidence fiscale du collaborateur, afin de pouvoir par la suite déterminer correctement où et comment la rémunération est supposée être imposée entre le pays d'origine et/ou le pays d'accueil.

1° Sur la résidence fiscale

112. Chaque pays est libre de déterminer ses critères domestiques en fonction desquels les contribuables personnes physiques doivent ou non être considérés comme résidents fiscaux de ce pays.

Généralement chaque pays a plutôt un intérêt à considérer les contribuables comme étant des résidents fiscaux (imposables, en principe, sur la base de leurs revenus mondiaux dans leur pays de résidence). Inversement, un non-résident fiscal d'un pays donné n'est normalement imposable dans ce pays que sur les seuls revenus ayant leur source²⁰ dans ledit pays (et sous réserve de l'application des conventions fiscales).

En pratique, selon les règles domestiques, **trois situations se rencontrent** :

- le collaborateur est considéré comme résident fiscal de son pays d'origine et comme non-résident fiscal du pays d'accueil : il n'y a pas de conflit de résidence fiscale et la résidence fiscale résulte de l'application des règles domestiques ;

²⁰ En France, le principe d'une imposition sur les revenus de source mondiale pour les résidents vs une imposition limitée aux revenus de source française est clairement posé par l'article 4 A du CGI.

- le collaborateur « brise » sa résidence fiscale avec son pays d'origine et devient résident fiscal dans le pays d'accueil : il n'y a pas ici non plus de conflit de résidence fiscale et la résidence fiscale résulte de l'application des règles domestiques ;
- le collaborateur est à la fois considéré comme résident fiscal de son pays d'origine et de son pays d'accueil, il y a alors un conflit de résidence fiscale entre les deux pays.

113. Dans cette dernière hypothèse (double résidence fiscale), si aucun correctif n'est apporté, alors il existe un risque accru de double imposition car les deux États vont imposer le salarié concerné sur la base de ses revenus mondiaux. C'est pourquoi les **conventions fiscales bilatérales** conclues entre les deux pays concernés contiennent généralement des clauses pour trancher le conflit de résidence fiscale via l'application d'une méthodologie visant à ne retenir au final qu'un seul État de résidence fiscale²¹.

En présence de conventions fiscales conformes au modèle OCDE, la méthodologie à suivre pour trancher le conflit de résidence fiscale résulte de l'article 4-2 de la convention modèle OCDE en application duquel, lorsqu'une personne physique est résidente fiscale de deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante²² :

« a) cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;

b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où elle séjourne de façon habituelle ;

c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de l'État dont elle possède la nationalité ;

d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord ».

Après application de ces critères à analyser successivement, il est généralement possible de ne déterminer qu'un seul pays de résidence fiscale mais cela suppose qu'une position symétrique soit bien respectée par les deux pays concernés, car par hypothèse, l'un des deux pays va devoir s'incliner face à l'autre après lecture de la convention fiscale applicable (avec toutes les conséquences fiscales que cela implique d'un côté comme de l'autre...).

21 En effet, pour appliquer correctement une convention fiscale dont l'un des objets premiers est l'élimination des problématiques de double imposition, cela suppose nécessairement de pouvoir se référer à un seul État ayant la qualité d'État de résidence fiscale. En l'absence de convention fiscale applicable, alors le risque de double imposition est réel...

22 Bien entendu, il faut systématiquement se référer au texte de la convention fiscale qui peut s'écarter du modèle OCDE (qui en pratique est toutefois largement repris mais pas de façon systématique et parfois avec quelques variantes...).

2° Sur le droit d'imposer la rémunération

114. Un résident est par principe imposable dans son État de résidence sur la base de ses revenus mondiaux, là où un non-résident n'est imposable dans ce pays que sur les seuls revenus qui y tirent leur source.

S'agissant de la rémunération, il est important de retenir que la source d'une rémunération est fonction du lieu où est exercée l'activité professionnelle qui génère le droit au paiement de la rémunération : si par exemple l'activité professionnelle d'un salarié est exercée sur un mois donné pour moitié dans un pays A et pour l'autre moitié dans un pays B, alors la moitié de sa rémunération de base mensuelle sera considérée comme tirant sa source dans le pays A et pour l'autre moitié dans le pays B, et ce quel que soit le pays de domiciliation de l'employeur, le pays dans lequel la rémunération est versée²³

En présence d'une convention fiscale, il convient de se référer à la clause régissant le droit d'imposer la rémunération afin de déterminer l'étendue du droit d'imposer entre l'État de résidence fiscale et l'État source du revenu professionnel. Cette question est aisément tranchée lorsque l'activité professionnelle est uniquement exercée dans l'État de résidence fiscale : dans ce cas, la rémunération est pleinement imposable dans l'État de résidence fiscale en application des modalités internes d'imposition.

115. Toutefois, la question du droit d'imposer la rémunération est autrement plus épineuse lorsque l'**activité professionnelle est exercée à la fois dans le pays de résidence fiscale et dans un autre pays**. À nouveau, il convient de se reporter à la convention pour trancher. En supposant que la convention fiscale applicable soit conforme au modèle OCDE, l'article 15 de la convention modèle OCDE prévoit à ce propos que :

« 1. [...] les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si :

a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, et

b) les rémunérations sont payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État, et

c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre État ».

Lorsqu'un salarié résident fiscal d'un pays A exerce tout ou partie de son activité professionnelle dans un pays B sans être résident fiscal :

23 Ainsi, en France, il est précisé par l'article 164 B, I, d du CGI que sont considérés comme revenus de source française les revenus tirés d'activités professionnelles (salariées ou non) exercées en France.

- soit la rémunération relative à l'activité professionnelle exercée dans le pays B y est pleinement imposable (application du principe posé par l'article 15-1 de la convention modèle OCDE : droit d'imposition par l'État dans lequel est exercée l'activité professionnelle) ;

- soit la rémunération relative à l'activité professionnelle exercée dans le pays B reste pleinement imposable dans le pays A en qualité d'État de résidence fiscale²⁴ (application de l'exception de la « clause des missions temporaires » posé par l'article 15-2 de la convention modèle OCDE).

Dans le premier cas, la double imposition doit être éliminée par l'État de résidence fiscale par voie d'un crédit d'impôt ou d'une exonération²⁵ des revenus professionnels imposables dans le pays B.

Dans le second cas²⁶, l'État de résidence fiscale conserve le droit d'imposer la rémunération relative à l'activité professionnelle exercée dans l'autre État dans l'hypothèse d'une présence du salarié limitée à moins de 183 jours dans l'autre État, en l'absence d'employeur²⁷ dans l'autre État et si la charge de la rémunération n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur aurait dans l'autre État.

D. En matière d'impôts directs et indirects sur les entreprises

1° La reconnaissance d'un établissement stable de la société française en Afrique

116. La notion d'établissement stable détermine si une activité industrielle ou commerciale exercée dans un État est suffisamment prégnante pour octroyer à l'État d'exercice desdites activités un droit d'imposer en matière d'impôt sur les sociétés.

En présence d'une convention fiscale entre la France et l'État africain concerné, il convient de se référer à la définition de l'établissement stable que cette dernière retient. Ce n'est qu'en l'absence de convention fiscale que les droits internes des États régissent l'imposition des bénéfices des entreprises. Avec plus de trente conventions fiscales en vigueur, la France dispose du plus large réseau conventionnel en vigueur avec le continent africain.

24 Dans cette situation, la convention fiscale retire donc à l'État source du revenu professionnel le droit d'imposer la rémunération au profit de l'État de résidence fiscale.

25 En cas d'exonération du revenu de source étrangère dans l'État de résidence fiscale, les conventions fiscales prévoient cependant généralement que les revenus exonérés peuvent toutefois être pris en compte pour déterminer le taux moyen d'imposition applicable sur les autres revenus qui restent pleinement imposables dans l'État de résidence fiscale (méthode dite du « taux effectif »).

26 Cette exception au principe vise en particulier à éviter de générer des lourdeurs fiscales excessives si jamais chaque collaborateur devait être imposé dans chaque pays dans lequel il est amené à travailler en dehors de son pays d'origine.

27 Pour plus de précisions, v. A. Atchadé, G. Gbaya et J. Thomas, L'imposition des salariés en situation de mobilité internationale : réflexions sur la clause dite des missions temporaires sous l'angle de la notion d'employeur : Dr. fisc. 2016, n° 6, étude 154.

D'une manière générale, les conventions fiscales définissent l'établissement stable par référence aux modèles de conventions proposés par l'OCDE ou par l'ONU.

117. Au regard des critères posés et des différences entre les deux modèles, la présence régulière de salariés français sur le territoire d'un État africain peut être constitutive d'une **installation fixe d'affaires** et générer la reconnaissance d'un établissement stable de la société française dans cet État. La notion d'établissement stable a même été étendue du fait de la signature de l'Instrument multilatéral de l'OCDE par de nombreux États africains.

Dans ce contexte, le cadre opérationnel dans lequel les travailleurs vont exercer leur mission à l'étranger est un élément essentiel afin d'évaluer l'existence ou non d'un établissement stable.

Lorsque le salarié conserve un lien de subordination avec son employeur d'origine, les autorités fiscales étrangères auront tendance à considérer qu'il exerce dans leur État l'activité propre de ce dernier.

À cet égard, la **prise en charge de la rémunération du salarié français par une société établie en Afrique n'est pas véritablement de nature à écarter le risque d'établissement stable.**

Dès lors, le groupe doit être particulièrement vigilant pour faire coïncider la situation sociale du collaborateur avec le régime fiscal applicable aux entreprises impliquées.

Dans ce contexte, il est intéressant de souligner que le juge français a considéré que quelle qu'ait été la durée de leur présence dans les États étrangers concernés, des salariés mis à disposition de filiales étrangères par une société française pour y effectuer des tâches administratives et techniques ou affectés à la surveillance de chantiers, ne caractérisaient pas la présence d'un établissement stable de la société d'origine hors de France²⁸.

En d'autres termes, le juge français a considéré que les salariés français mis à disposition des filiales étrangères exerçaient l'activité de ces dernières et non pas l'activité de la société française.

118. Outre la présence d'une installation fixe d'affaires, l'entreprise française peut également être considérée comme disposant d'un établissement stable à l'étranger si elle y exerce son activité par l'intermédiaire d'un **agent dépendant** lorsque cet agent possède et exerce habituellement les pouvoirs nécessaires pour la négociation et la conclusion de contrats au nom de l'entreprise. Cette notion vient aussi fortement d'évoluer par la mise en place de l'Instrument multilatéral qui s'attache dorénavant à la capacité du salarié à négocier les clauses essentielles d'un contrat plus qu'à l'apposition du consentement final par l'effet de la signature de ce dernier.

119. Quelles que soient les situations de mobilité internationale, un pan de l'analyse doit être consacré à l'établissement stable, et ce d'autant plus avec l'élargissement de la

28 CAA Versailles, 18 nov. 2014, n° 11VE02931, Sté France Télécom. - CAA Versailles, 24 juill. 2018, n° 13VE02686, Sté Orange.

notion par le biais de l'Instrument multilatéral et la tendance à privilégier l'imposition dans l'État où se déroulent les activités créatrices de valeur.

Par ailleurs, les redressements en matière d'établissement stable sont de plus en plus courants dans les États africains ; avec des conséquences financières importantes et la nécessité d'ajuster corrélativement le niveau d'imposition déjà pratiqué dans l'État d'origine, à savoir la France.

Il est aussi important de rappeler que la définition de l'établissement stable en matière d'impôt sur les sociétés diffère de celle retenue en matière de TVA. La présence de l'un n'entraîne pas nécessairement la présence de l'autre.

2° Les implications fiscales en l'absence d'établissement stable

120. Bien souvent, **un lien demeure avec l'entité d'origine soit avec l'entité d'accueil, soit avec le salarié lui-même.** En effet, la société d'origine peut accomplir des prestations de services pour le compte de la seconde et se doit de facturer l'entreprise d'accueil.

Par ailleurs, les salariés mis à disposition continuent régulièrement de percevoir une rémunération en France versée par la structure française et une autre partie de rémunération est versée en Afrique par la structure d'accueil afin de limiter les risques liés à la fluctuation de la monnaie. Nous nous attacherons à ce dernier cas. La convention de mise à disposition conclue entre l'entreprise prêteuse et l'entreprise utilisatrice permet ainsi de fixer le mode de refacturation des salaires et charges versés par l'entreprise française.

◆ AU NIVEAU DE LA SOCIÉTÉ FRANÇAISE

121. La connexité entre le droit social et fiscal est dans ce contexte majeure. En effet, en vertu de l'article L. 8241-1 du code du travail français, les opérations relevant du prêt de main-d'œuvre (*i.e.*, mise à disposition d'une entreprise utilisatrice d'un salarié pour une durée déterminée) ne doivent pas poursuivre un but lucratif.

Ainsi, la facturation de prêt de main-d'œuvre ne peut être constituée que des salaires versés au salarié, des charges sociales afférentes et des frais professionnels remboursés à l'entreprise prêteuse au titre de la mise à disposition. La facturation afférente à la mise à disposition de personnel se fait donc sans marge.

Ce flux de facturation permet à la société française de déduire de son résultat imposable les rémunérations versées aux salariés. Les sommes perçues en contrepartie de la mise à disposition du personnel seront, quant à elle, à inclure dans la base imposable de l'entreprise pour la détermination de son bénéfice net imposable.

◆ AU NIVEAU DE LA SOCIÉTÉ ÉTABLIE EN AFRIQUE

122. Dans la plupart des pays africains, une **retenue à la source** est opérée sur les sommes que les personnes morales non établies sur le territoire du pays concerné, et ne disposant pas d'un établissement stable, perçoivent en rémunération

de prestations de toute nature fournies et/ou utilisées sur le territoire de ce même pays.

Pourtant, dans ce cas de figure, aucune prestation de service n'est accomplie.

Même en présence d'une convention fiscale, les autorités fiscales locales ont tendance à maintenir la retenue à la source domestique, ce qui est fortement contestable.

123. En matière de **TVA**, les législations locales des États africains prévoient généralement que les prestations de services sont soumises à la TVA locale lorsqu'elles sont exécutées et/ou utilisées sur le territoire du pays concerné.

Lorsque les « prestations » sont rendues par un assujetti non établi dans l'État africain concerné, ce dernier doit généralement désigner un représentant fiscal accrédité auprès des services des impôts territorialement compétents, qui sera chargé d'accomplir les formalités incombant à l'assujetti et de prélever la TVA pour compte. À défaut de désignation, la TVA est due par le bénéficiaire de l'opération imposable. La TVA d'amont ne peut pas faire l'objet d'une imputation ni d'une restitution.

II. Exemples pratiques entre la France et la Tunisie

124. Deux situations concrètes entre la France et la Tunisie seront étudiées. Dans un premier cas, la société française « envoie » en mission pour une longue durée l'un de ses salariés en Tunisie au sein de l'une de ses filiales tunisiennes (**A**). Dans un second cas, ce même salarié n'accomplira que de façon temporaire des voyages d'affaires, des missions en Tunisie (**B**).

A. Mission de longue durée en Tunisie

125. Très fréquemment au sein des groupes, les compétences de certains profils sont mises au service de différentes entités du groupe. Le besoin peut être de plus ou moins longue durée. Dans notre exemple, le besoin exprimé par l'une des filiales tunisiennes s'étale sur une longue durée, et la personne n'accomplira ses nouvelles fonctions qu'à l'égard de la société tunisienne.

Ainsi, de manière opérationnelle, le **lien de subordination entre la société française et le salarié est suspendu**. Cette suspension ne mettant pas fin au contrat de travail du salarié avec sa société d'origine française, il faudra se poser la question du droit pour ce collaborateur, de continuer ou non à bénéficier des dispositifs d'épargne salariale que sont l'intéressement et la participation, et plus généralement de tout dispositif seulement lié à la qualité de « salarié ».

Enfin, la clause de l'avenant de suspension relative à la réintégration sera rédigée en fonction du lien capitalistique

existant entre la société française et la société tunisienne.

Si cette dernière est sa filiale et que la première est société-mère, alors la réintégration dans la société française impliquera une reprise intégrale d'ancienneté et les conditions de recherche de reclassement seront plus strictes que dans le cas de relations entre sociétés sœurs. En effet, la société française devra chercher à reclasser le collaborateur dans un emploi « compatible avec l'importance de ses précédentes fonctions en son sein ».

En revanche, **une partie du salaire peut continuer à être payée par l'entité d'origine**, à charge pour cette dernière de refacturer l'entité d'accueil tunisienne.

1° Les conséquences en France et en Tunisie en matière de droit du travail

126. La question préalable est celle de l'existence dans le contrat d'origine du salarié avec la société française d'une **clause de mobilité géographique**, permettant de faciliter le cas échéant l'acceptation de cette mission.

Il faudra ensuite **matérialiser la suspension** par un avenant conclu entre la société française et le salarié en s'assurant que la convention collective de la société française n'impose pas, dans ce cas, le maintien de certains bénéfices, notamment au retour de la mission ou en termes de protection sociale pendant la mission.

127. Les conditions d'accès à l'emploi en Tunisie - En Tunisie, les conditions d'accès à l'emploi pour les étrangers d'une manière générale sont strictes et sont régies, dans le cas des ressortissants français, par le code de travail tunisien et par l'accord franco-tunisien en matière de séjour et de travail²⁹.

Sous réserve de la situation des étrangers qui sont mandatés pour occuper en Tunisie des fonctions de dirigeant d'entreprise et qui sont soumis à des formalités administratives particulières, tout ressortissant étranger souhaitant exercer une activité professionnelle salariée en Tunisie pour une durée d'un an au minimum doit être impérativement muni d'un contrat de travail pour travailleur étranger et d'un titre de séjour valable portant la mention « salarié ».

128. L'entreprise tunisienne qui souhaite embaucher l'intéressé doit faire une demande de « **contrat de travail pour travailleur étranger** » visé par les services du Ministère de la Formation Professionnelle et de l'Emploi (MFPE). Le contrat en question correspond à un pré-imprimé dont le contenu très succinct se limite aux énonciations de base de la relation de travail (désignation des parties, nature de la fonction, durée du contrat et montant de la rémunération et des avantages en nature), ce qui amène généralement les parties à établir, en parallèle, un contrat de travail plus détaillé qui précise notamment leurs obligations respectives.

²⁹ D. n°89-87, 8 févr. 1989 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République Française et le Gouvernement de la République de Tunisie en matière de séjour et de travail, fait à Paris, le 17 mars 1988, tel que modifié par l'avenant du 8 septembre 2000 et le protocole relatif à la gestion concertée des migrations signé à Tunis le 28 avril 2008.

Le contrat de travail visé par le MFPE est conclu pour une durée maximale d'un an, renouvelable annuellement.

Dans le cas particulier des ressortissants étrangers qui sont mandatés pour occuper, en Tunisie, un **poste de dirigeant**, l'entreprise doit faire une demande d'« attestation de non-soumission à un contrat de travail » fournie par le MFPE.

129. À partir du moment où ils disposent du « contrat de travail pour travailleur étranger » visé par le MFPE ou d'une « attestation de non-soumission à un contrat de travail » délivrée par le MFPE, les salariés étrangers peuvent obtenir, auprès du Ministère tunisien de l'Intérieur et après contrôle médical, un **titre de séjour « salarié »** valable un an, renouvelable annuellement.

En vertu de l'accord franco-tunisien, les ressortissants français peuvent obtenir, après trois ans de séjour régulier en Tunisie et de renouvellement du contrat de travail ou du mandat de gestion, un titre de séjour et de travail d'une durée de 10 ans.

130. Bulletins de paie - Selon la réglementation du travail tunisienne, l'employeur local doit délivrer aux travailleurs, tunisiens ou étrangers, à l'occasion du paiement de leur rémunération un « bulletin de paie » qui doit comporter des mentions obligatoires prévues par l'article 143 du code de travail, dont, essentiellement, le numéro de sécurité sociale de l'employeur et du salarié, la rémunération brute due au salarié, les retenues fiscales et sociales opérées, l'énumération des indemnités et avantages s'ajoutant au salaires.

2° Les impacts en matière de sécurité sociale

131. Les conditions de protection sociale - Le régime de prévoyance sociale du salarié français qui occupe un emploi en Tunisie est réglementé par la convention franco-tunisienne de sécurité sociale du 26 juin 2003. En vertu de cette convention, et sous réserve du cas des travailleurs détachés qui bénéficient d'un régime particulier, lorsque le salarié français exerce un emploi en Tunisie sous contrat/mandat local, il est placé sous le statut d'expatrié et doit être soumis à la législation locale en matière de sécurité sociale.

132. En pratique, si l'expatrié occupe auprès de l'entité locale un **travail dépendant**, il sera régi par le « régime des travailleurs salariés » et sa rémunération devra, par conséquent, être soumise :

- à la cotisation au titre de l'assurance obligatoire accidents du travail et maladies professionnelles mise entièrement à la charge de l'employeur et dont le taux est déterminé par secteur d'activité, et

- aux cotisations sociales en matière d'assurances sociales, prestations familiales, invalidité, vieillesse, survivants et autres prestations avec un taux de cotisations de 25,75% réparti à concurrence de 16,57% à la charge de l'employeur et 9,18% à la charge du salarié.

133. En revanche, si l'expatrié occupe auprès de l'entreprise locale un **poste de dirigeant** (gérant, co-gérant, directeur général, PDG, président du conseil de l'entreprise), il est

considéré comme ayant la qualité d'employeur et est tenu, par conséquent, de s'affilier à titre personnel auprès de la CNSS sous le « régime des travailleurs indépendants », réservé aux personnes qui travaillent pour leur propre compte ou en tant que mandataires sociaux.

Dans ce cadre, il devra prendre en charge personnellement les cotisations sociales calculées au taux de 14,71 % et assises sur un revenu forfaitaire fixé par arrêté et déterminé en fonction du nombre de salariés de l'entreprise qu'il dirige³⁰.

134. Dans le cas particulier d'un **détachement**, les salariés français détachés en Tunisie peuvent être maintenus, en vertu de la convention franco-tunisienne de sécurité sociale, à leur régime d'origine pendant une durée maximale de 3 ans.

Pour avoir le statut de détaché au regard de la CNSS, le salarié concerné doit avoir été embauché par l'employeur Français en France, préalablement à son arrivée en Tunisie et doit avoir obtenu l'autorisation préalable des services de sécurité sociale tunisiens (dépôt d'un certificat de détachement visé par l'employeur français et l'organisme de sécurité sociale français) avant de commencer à travailler en Tunisie.

À l'expiration de la période de détachement, ou en cas de non-commencement de l'exécution du travail en Tunisie sans avoir obtenu l'autorisation préalable des services de sécurité sociale tunisiens, le salarié bascule automatiquement vers le statut d'expatrié et devient tenu à l'assujettissement au régime social obligatoire tunisien.

Un bulletin de paie pourra continuer d'être émis en France pour faire apparaître le versement de la cotisation d'assurance chômage, voire des cotisations volontaires françaises le cas échéant, ou encore d'une fraction de la rémunération.

135. Conditions de transfert, à partir de la Tunisie, des cotisations sociales obligatoires ou volontaires - La France et la Tunisie étant signataires d'une convention de sécurité sociale, le transfert effectué à partir de la Tunisie vers la France au titre d'assurances sociales obligatoires ou volontaires de salariés français exerçant en Tunisie un emploi salarié est considéré par la réglementation de changes tunisienne comme une opération courante, donc libre³¹.

Le transfert par l'employeur tunisien vers la France des cotisations sociales obligatoires relatives à leur personnel français détaché en Tunisie demeure toutefois subordonné à la présentation à la banque tunisienne chargée du transfert, du bordereau des cotisations émanant de la caisse sociale française dûment visé par l'employeur ainsi que d'une copie du contrat de travail en cours de validité visé par le MFPE ou d'une attestation de dispense de ce visa.

Aussi, le transfert des cotisations au titre d'une assurance sociale volontaire par tout ressortissant français résidant en Tunisie est également libre mais subordonné à la présentation de l'avis d'appel des cotisations émanant de la caisse de sécurité sociale française et d'une copie de la carte d'identité française.

30 D. n° 95-1166, 3 juill. 1995 modifié D. n° 2002-3018, 19 nov. 2002 et D. n° 2004-167, 20 janv. 2004.

31 Circ. aux intermédiaires agréés n° 2016-09, 30 déc. 2016.

3° La résidence fiscale de la personne physique et son imposition sur les revenus

◆ SUR LA RÉSIDENCE FISCALE

136. Droit interne français - La France vient récemment d'élargir ses critères domestiques de résidence fiscale en incluant depuis peu les dirigeants des entreprises dont le siège est situé en France et qui réalisent un chiffre d'affaires annuel groupe supérieur à 250 millions d'euros (dirigeants considérés comme exerçant en France leur activité professionnelle à titre principal qui est un des critères prévus le droit interne français pour pouvoir être considéré comme résident fiscal en France³²).

Pour rappel, en complément de ces critères d'ordre professionnel, il est également possible d'être considéré comme résident fiscal de France si le foyer (là où se retrouve la famille) est en France, et en l'absence de foyer si le séjour principal est en France, enfin si le centre des intérêts économiques est en France³³.

Dans le cadre d'une **mission longue durée en Tunisie**, supposons que la résidence fiscale du collaborateur soit transférée de la France vers la Tunisie à compter du départ de France du collaborateur et de sa famille vers la Tunisie³⁴.

En qualité de non-résident fiscal de France à compter de son départ, le collaborateur ne sera imposable en France que sur ses seuls revenus de source française. Si l'activité professionnelle est entièrement exercée en Tunisie, le droit d'imposer la rémunération est uniquement octroyé à la Tunisie (et ce quand bien même tout ou partie du paiement de la rémunération serait opéré depuis l'entité en France).

Il faut toutefois être attentif aux éventuels jours de travail effectués en **France**, car il s'agit techniquement d'une rémunération de source française normalement imposable en France. Le fait que par hypothèse il y ait un employeur légal en France avec tout ou partie du paiement de la rémunération payée en France pourrait laisser penser que la France devrait avoir en principe le droit de pleinement imposer la rémunération pour les jours travaillés en France. Toutefois, si ces jours travaillés en France le sont dans le cadre de la mission tunisienne et dans l'hypothèse où les jours travaillés en France seraient pleinement imposés à ce titre en Tunisie (cf. nos commentaires plus bas à ce sujet), alors il serait possible d'envisager de laisser à la Tunisie le droit de pleinement imposer les jours travaillés en France : l'important est en effet d'assurer une symétrie entre les positions retenues entre l'État d'accueil et l'État d'origine et ainsi éviter toute problématique de double imposition³⁵.

32 Les dirigeants ont toutefois la possibilité de rapporter la preuve que leur activité professionnelle n'est pas exercée à titre principal en France. Sur cette mesure, v. dans le présent numéro FI 1-2020, n° 3, § 14.

33 CGI, art. 4 B (critères alternatifs).

34 Toutefois, en cas de départ différé du salarié et de sa famille, il convient alors d'être extrêmement vigilant quant à la détermination de la résidence fiscale.

35 On ne peut ici écarter tout risque côté français en cas de contrôle mais en pareil cas, il conviendrait de mettre en avant le fait que les jours travaillés en France le seraient en réalité dans le cadre de la mission tunisienne et le fait que la Tunisie imposerait par hypothèse la totalité des jours travaillés en France.

Toutefois, si lors de la mission en Tunisie le collaborateur perçoit un élément de rémunération différé se rapportant à une activité professionnelle précédemment exercée en France (bonus par exemple), alors la part de la rémunération de source française perçue en contrepartie de l'activité professionnelle exercée pour le compte de l'employeur français avant la mission en Tunisie devrait être pleinement imposée en France (via une retenue à la source sur la rémunération de source française à pratiquer par l'employeur en France, le collaborateur devant alors également en parallèle déposer une déclaration annuelle en qualité de non-résident fiscal de France pour que les autorités françaises puissent déterminer un éventuel impôt complémentaire dû).

137. Droit interne tunisien - Sous réserve des dispositions plus favorables prévues par les conventions de non double imposition, l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) est dû :

- par les personnes physiques qui ont en Tunisie une « *résidence fiscale habituelle* », sur l'ensemble de leurs revenus réalisés pendant l'année précédente, qu'ils soient de source tunisienne ou étrangère et ce, en application du principe de la mondialité des revenus³⁶ ;

- par les personnes physiques non résidentes en Tunisie qui y réalisent des revenus de source tunisienne, mais à raison de ces seuls revenus³⁷.

S'agissant de définir la notion de « *résidence fiscale habituelle* », la législation interne tunisienne considère comme ayant une résidence habituelle en Tunisie :

- les personnes qui y disposent d'une habitation principale ;
- les personnes qui, sans disposer d'habitation principale en Tunisie, y séjournent pendant une période au moins égale à 183 jours d'une façon continue ou discontinue durant l'année civile ;

- les fonctionnaires et agents de l'État exerçant leurs fonctions de chargé de mission dans un pays étranger dans la mesure où ils ne sont pas soumis, dans ce pays, à un impôt personnel frappant l'ensemble de leur revenu.

La résidence sera tunisienne si l'intéressé séjourne effectivement en Tunisie, où y dispose d'une habitation sans y séjourner.

L'appréciation de la durée du séjour s'effectue par année. C'est ainsi qu'un ressortissant français qui séjourne en Tunisie pendant une ou des périodes dont le total n'atteint pas 183 jours au cours d'une année civile n'est pas considéré comme ayant une résidence habituelle en Tunisie au titre de cette année alors même que son séjour se prolonge durant l'année suivante et que le total des séjours au titre des deux années dépasse 183 jours.

Dans ces deux cas, un salarié français qui exerce une activité salariale auprès d'une entreprise établie en Tunisie doit supporter l'impôt sur le revenu en Tunisie, à concurrence de la rémunération qui lui est servie en contrepartie de ce travail.

Aussi, et à partir du moment où le salarié sera considéré

³⁶ Art. 2 du code de l'IRPP-IS.

³⁷ Art. 3 du code de l'IRPP-IS.

comme étant résident fiscal en Tunisie, l'application de l'exception de la clause des missions temporaires prévue par l'article 22.2 de la convention franco-tunisienne de non double imposition est écartée, permettant ainsi à la Tunisie de prétendre à l'imposition exclusive de toute rémunération qui lui est servie en France ou en Tunisie, en contrepartie de son travail en Tunisie, y compris pour les jours travaillés en France.

♦ CONDITIONS ET MODALITÉS D'IMPOSITION DES SALAIRES PAR LA TUNISIE

138. L'imposition des rémunérations de source tunisienne ou de source française servies à un salarié français détaché ou expatrié qui devient résident en Tunisie a lieu sur la base du salaire annuel brut perçu après déduction :

- des retenues d'assurances sociales obligatoires effectuées par l'employeur local au profit d'une **caisse sociale tunisienne** (les cotisations sociales payées au profit de la caisse sociale française ne sont pas en revanche admises en déduction par la Tunisie pour le calcul du salaire imposable),

- des frais professionnels fixés forfaitairement à 10% du reliquat avec un plafond de 2 000 DT par an.

L'impôt exigible est calculé par application du barème général de l'impôt sur le revenu.

La partie locale du salaire fait l'objet d'une retenue à la source sur salaires obligatoirement prélevée par l'employeur tunisien et qui est égale à l'impôt sur le revenu annuel calculé selon le barème susvisé, divisé par le nombre de paies.

Toutefois, pour la partie de la rémunération perçue en France, au titre de l'emploi exercé en Tunisie, et comme l'employeur débiteur est établi hors de Tunisie, le salarié est tenu de liquider lui-même sa propre retenue à la source et de la reverser au Trésor tunisien dans le mois qui suit la perception du salaire³⁸.

La retenue à la source reversée au Trésor tunisien, tant au titre de la partie locale que de la partie française du salaire, est déductible de l'impôt sur le revenu annuel exigible déclaré par le salarié dans le cadre d'une déclaration fiscale annuelle des revenus qu'il est tenu de déposer auprès de la recette des finances tunisienne.

4° Impôt sur les sociétés et taxe sur la valeur ajoutée

139. Dans notre cas de figure, la personne est envoyée en Tunisie pour une mission de longue durée, et n'a plus de lien de subordination avec la société française : les impacts en matière d'impôt sur les sociétés sont donc minimes.

En effet, la personne n'agit plus au nom et pour le compte de la société française et cette dernière n'a pas à facturer son temps de présence en Tunisie.

Dans un contexte aussi tranché que celui-ci, il n'y a **pas de risque de présence d'un établissement stable en Tunisie** pour la société française.

En revanche, il est fréquent que la société d'origine verse en pratique une partie du salaire, en général pour éviter les

³⁸ Art. 52, III du code de l'IRPP-IS.

risques de change et la lourdeur des procédures de transfert des revenus des résidents tunisiens, ce qui générera une refacturation soumise à la réglementation des changes.

La refacturation de cette rémunération à l'entité d'accueil n'est pas sans poser problème sur le plan fiscal, tant au niveau de l'admission de ces charges chez l'entité tunisienne que dans la soumission de ces remboursements à des retenues à la source voire à la TVA.

B. Missions de courte durée en Tunisie

140. Dans ce deuxième cas de figure, le collaborateur n'accomplira que de façon temporaire des voyages d'affaires, des missions en Tunisie pour le compte de son employeur français.

1° Droit du travail et sécurité sociale

141. Le plus souvent, un avenant sera signé pour matérialiser un « détachement » c'est-à-dire avec maintien d'un contrat de travail actif avec la société française d'origine. Ce contrat de détachement sera régi par le droit du travail français (et la convention collective), mais il faudra s'assurer, notamment pour ce qui concerne la durée du travail, les jours fériés, les congés payés, que le droit du travail tunisien ne comporte pas de dispositions dites « impératives » qui s'imposent, malgré le choix de la loi française.

En matière de **congés payés**, la pratique sera souvent de maintenir le régime français (25 jours de congés) réputé plus favorable, mais la durée du travail sera plus délicate. En effet, la plupart des législations ne connaissent que des systèmes en heures de travail et le régime du forfait jours notamment avec un plafond de jours travaillés par an, sans octroi d'heures supplémentaires et avec allocation de jours de repos supplémentaires dits RTT est un régime purement français qui n'a pas d'équivalent en Tunisie. Il sera donc difficile de le maintenir en l'état, sauf à ne garantir au salarié que ses RTT, sous la forme de jours de repos supplémentaires.

De même ce sont les **jours fériés** tunisiens qui seront le plus souvent retenus, ce qui est cohérent avec le fait que le travail s'effectuera localement.

Au regard de la législation du travail tunisienne, tout travailleur, tunisien ou étranger, qui occupe un emploi salarié auprès d'un employeur tunisien a droit, sous réserve de dispositions plus favorables prévues par les conventions collectives sectorielles :

> à un congé dont la durée minimale est déterminée par l'article 113 du code de travail, à raison d'un jour par mois de travail sans que la durée totale du congé exigible puisse excéder une période de 15 jours comprenant 12 jours ouvrables. La durée du congé ainsi fixée est augmentée à raison d'un jour ouvrable par période entière continue ou non de 5 ans de services chez le même employeur, sans que cette augmentation puisse porter à plus de 18 jours ouvrables la durée considérée ;

> à des jours fériés, chômés et payés : le 14 janvier, le 20 mars, le 1^{er} mai, le 25 juillet, le jour de l'Aid El Fitr, et le jour de l'Aid El Idha ;

> à la rémunération des heures supplémentaires (heures

de travail effectuées au-delà de la durée hebdomadaire normale) par référence au salaire de base horaire selon les taux suivants fixés par l'article 90 du code de travail :

- pour le régime de travail à plein temps de 48 heures par semaine : 75%

- pour les régimes de travail à plein temps inférieurs à 48 heures par semaine : 25% jusqu'à 48 heures et 50% au-delà de cette durée,

- pour les régimes de travail à temps partiels : 50%.

2° Les impacts en matière de sécurité sociale

142. Un **bulletin de paie en France** sera nécessaire car l'option du détachement sécurité sociale sera dans ce cas retenue, ce que la convention bilatérale de sécurité sociale conclue entre la France et la Tunisie du 26 juin 2003 rend possible, et ce pendant une durée maximale de 3 ans. Ceci aboutira à ne payer aucune cotisation en Tunisie.

Pour pouvoir prétendre à ce régime particulier, le ressortissant français devra avoir obtenu l'autorisation préalable des services de sécurité sociale tunisiens (dépôt d'un certificat de détachement visé par l'employeur français et l'organisme de sécurité sociale français) avant de commencer à travailler en Tunisie.

3° Impôt sur le revenu des personnes physiques

143. Dans ce cas de figure, la **résidence fiscale du salarié reste en France**, en supposant que le foyer est maintenu en France avec une activité professionnelle qui continue d'y être exercée à titre principal.

Le collaborateur restera par principe imposable en France sur ses revenus de source mondiale, la question centrale étant ici de **savoir si la rémunération reçue en contrepartie des voyages d'affaires en Tunisie y sera pleinement imposable ou non.**

La convention fiscale franco-tunisienne détermine le pays disposant du droit d'imposer la rémunération entre la France et la Tunisie. À supposer que le salarié passe moins de 183 jours en Tunisie par année fiscale³⁹, la France conserve le droit de pleinement imposer la rémunération pour l'activité exercée en Tunisie pour le compte de l'employeur en France à condition toutefois de ne pas refacturer le coût de cette rémunération à l'entité tunisienne.

Cependant, dans l'hypothèse où la quote-part de la rémunération pour l'activité exercée en Tunisie devrait y être pleinement imposable (par exemple si l'importance des déplacements est telle que les 183 jours en Tunisie sont atteints), alors il conviendra d'en tirer les conséquences en France. D'une part, si le collaborateur reste résident fiscal de France avec une partie de sa rémunération pleinement imposable en Tunisie, il conviendrait alors que l'employeur en France en tire les conséquences afin d'adapter les bases d'imposition de la rémunération à soumettre au prélèvement à la source (la rémunération exonérée en France en application d'une

³⁹ En pareille hypothèse, le moindre jour de travail en Tunisie devrait y être pleinement imposable.

convention fiscale étant hors champ du prélèvement à la source). Par ailleurs, le salarié devra préciser dans sa déclaration annuelle des revenus à déposer en qualité de résident fiscal la quote-part de la rémunération de source tunisienne exonérée d'impôt en France en application de la convention fiscale franco-tunisienne.

Dans ce cas, et bien que le séjour en Tunisie du salarié français ne dépasse pas 6 mois, le montant payé par l'entité tunisienne sera imposable en Tunisie par voie d'une retenue à une source forfaitaire et libératoire « *au titre de l'impôt sur le revenu* » au taux de 20%⁴⁰.

4° Impôt sur les sociétés et TVA

144. L'existence éventuelle d'un établissement stable sera à appréhender.

Au sens de la convention fiscale, l'établissement stable désignera une installation fixe d'affaires où une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

La présence d'un établissement stable sera également caractérisée dans un État contractant lorsqu'une personne agit dans cet État pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant (autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant) en disposant dans cet État de pouvoirs qu'elle exerce habituellement et lui permettent de négocier et de conclure des contrats pour l'entreprise ou pour le compte de l'entreprise.

En revanche, une entreprise d'un État contractant n'aura pas un établissement stable dans l'autre État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

⁴⁰ Art. 53, II ter du code de l'IRPP-IS.

L'article 11 de la convention fiscale entre la France et la Tunisie prévoit une **imposition exclusive en France à défaut d'établissement stable**.

145. Ensuite, dans l'hypothèse où le salarié envoyé en Tunisie rendrait des **prestations techniques** pour le compte d'une société française et à destination d'une société tunisienne, l'article 19 de la convention fiscale entre la France et la Tunisie relatif aux redevances prévoit une retenue à la source de 15% calculée sur le montant brut des rémunérations pour la fourniture d'informations concernant des expériences d'ordre industriel, commercial ou scientifique ainsi que les rémunérations pour des études techniques ou économiques.

Par un échange de lettre du 29 mai 1985 entre les administrations fiscales françaises et tunisiennes, la notion d'études techniques ou économiques a été commentée dans le cadre des contrats clés en main. Elle inclut les études réalisées en France.

146. Il conviendra aussi de s'attacher à l'application éventuelle de la **TVA** tunisienne. En cas de refacturation, même à l'identique, par un employeur étranger à une entité tunisienne des rémunérations versées à un personnel non résident au titre de courtes missions réalisées en Tunisie pour une durée totale qui ne dépasse pas 6 mois, l'administration fiscale tunisienne assimile ces refacturations à une mise à disposition de personnel et applique la TVA tunisienne au taux de 19% qu'elle prélève par voie d'une retenue à la source.

147. L'exercice n'est donc pas aisé et nécessite une anticipation pour couvrir tous les paramètres fiscaux, juridiques, sociaux à prendre en compte.

**S. LAURATET, A. DACHRAOUI, C. PELLISSIER,
J. N. THOMAS, A. ALMIRA et C. RASPAIL ■**