

DIRIGEANTS ET SALARIÉS

Chronique d'actualité



Dimitar HADJIVELTCHEV
Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats



Rosemary BILLARD-MOALIC
Avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats

Questions générales

> **Non-résidents - Taux moyen d'imposition** - Le ministre précise, quant aux moyens de preuve admis à l'appui d'une demande d'application du taux moyen aux revenus de source française des non-résidents dont le taux de l'impôt français sur l'ensemble de leurs revenus serait inférieur aux taux minimum (CGI, art. 197 A), que la traduction non officielle d'un document étranger est susceptible d'être acceptée. Néanmoins, en cas de doute sur la traduction transmise, l'administration se réserve le droit de demander à l'usager une traduction officielle. (V. § 1).

Revenus d'activité

> **Travailleurs frontaliers** - Le ministre précise que l'avenant à la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 20 mars 2018 signé le 10 octobre 2019 étant applicable aux revenus perçus à compter du 1er janvier 2020, il n'y aura pas d'imposition additionnelle en France des salaires perçus par les contribuables français travaillant au Luxembourg (V. § 5).

> Dans le contexte sanitaire exceptionnel de la pandémie de Covid-19, l'administration fiscale française, en accord avec ses homologues allemande, belge, suisse et luxembourgeoise sécurise la situation des travailleurs frontaliers : leur maintien à domicile à compter du 14 mars 2020 et pour une durée indéterminée n'entraînera pas de conséquences sur le régime d'imposition qui leur est applicable en vertu des conventions bilatérales (V. § 9).

> **Salariés détachés à l'étranger** - Le TA de Toulouse précise, pour l'application de l'exonération prévue à l'article 81 A, I du CGI, que l'activité de prospection commerciale doit être réalisée au profit de l'employeur et non d'un tiers (en l'espèce, la société mère de la filiale française qui employait le salarié concerné) (V. § 14).

Questions générales

1. Non-résidents - Impôt sur le revenu - Taux moyen d'imposition - Justificatifs - Traduction

- Le ministre précise, quant aux moyens de preuve admis à l'appui d'une demande d'application du taux moyen aux revenus de source française des non-résidents dont le taux de l'impôt français sur l'ensemble de leurs revenus serait inférieur aux taux minimum (CGI, art. 197 A), que la traduction non officielle d'un document étranger est susceptible d'être acceptée. Néanmoins, en cas de doute sur la traduction transmise, l'administration se réserve le droit de demander à l'usager une traduction officielle.

RM del Picchia, n° 12627 : JO Sénat, 30 janv. 2020, p. 535 (V. annexe 1)

2. L'article 197 A du CGI prévoit que l'impôt sur le revenu dû par les personnes fiscalement domiciliées hors de France sur leurs revenus de source française ne peut être inférieur à un montant calculé par application de taux minimum. Au titre de l'année 2020, ces taux sont de 20% appliqué à la fraction du revenu net imposable 2019 inférieure ou égale à 27 794 €, et de 30% appliqué à la fraction supérieure à ce seuil (taux ramenés respectivement à 14,4% et 20% pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer).

Cette imposition minimale n'est toutefois pas applicable si le contribuable justifie qu'elle est supérieure à l'imposition calculée en appliquant à ses revenus de source française le taux moyen qui résulterait de l'imposition en France de l'ensemble de ses revenus de sources française et étrangère. Dans une telle situation, c'est l'imposition calculée par application du taux moyen qui est exigible.

En pratique, le contribuable non résident qui souhaite bénéficier de l'application du taux moyen doit indiquer dans sa déclaration de revenus le montant global de ses revenus mondiaux (case 8 TM du formulaire n° 2042C) ainsi que le détail de ces revenus sur le formulaire dédié n° 2041 TM qui lui permet également d'attester sur l'honneur l'exactitude des informations fournies. Par ailleurs, il doit tenir à la disposition de l'administration fiscale tout document permettant de justifier les revenus de source étrangère ou l'absence de tels revenus. Selon la direction des impôts des non-résidents (DINR), si une copie certifiée conforme de l'avis d'imposition émis par l'administration fiscale de l'État de résidence et le double de la déclaration de revenus souscrite dans cet État sont les justificatifs à privilégier, « *tout moyen de preuve est admis* ».

3. Interrogé sur la nécessité de produire une traduction assermentée des documents justifiant l'application du taux moyen en lieu et place du/des taux minimum, le ministre de l'Action et des Comptes publics, dans sa réponse du 30 janvier 2020, **confirme que tous moyens de preuve des revenus mondiaux ou de l'absence de tels revenus sont en**

principe admis, en fonction de la situation propre à chaque État. À titre d'exemple de la preuve de l'absence de revenus, la réponse cite un visa interdisant de travailler dans le pays de résidence. Cet exemple éclaire le propos, tant la preuve de l'absence de revenus reste difficile à concevoir en pratique. Quant à la traduction des justificatifs, le Ministre précise que si une traduction « *non officielle* » peut suffire, l'administration fiscale se réserve le droit de demander une traduction assermentée dans l'hypothèse où elle aurait des doutes sur la traduction transmise.

4. Par ailleurs, dans un communiqué consacré à la **télé-déclaration de leurs revenus par les contribuables non résidents**, la DINR a précisé que cette procédure avait été aménagée pour leur permettre de bénéficier plus facilement du taux moyen d'imposition. Il leur suffit ainsi d'indiquer le montant de leurs revenus mondiaux et de choisir l'application du taux moyen. Le taux moyen se trouve alors automatiquement appliqué. Dans le cadre de cette procédure aménagée, les contribuables concernés restent néanmoins tenus de présenter des documents justifiant l'application du taux moyen.

D. HADJIVELTCHEV et R. BILLARD-MOALIC ■

Revenus d'activité

5. Travailleurs frontaliers - Français travaillant au Luxembourg

- Le ministre précise que l'avenant à la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 20 mars 2018 signé le 10 octobre 2019 étant applicable aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2020, il n'y aura pas d'imposition additionnelle en France des salaires perçus par les contribuables français travaillant au Luxembourg.

RM Renaud-Garabedian, n° 11761 : JO Sénat, 27 févr. 2020, p. 1009 (V. annexe 2)

6. La nouvelle convention fiscale entre la France et le Luxembourg, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2020, a remplacé la convention du 1^{er} avril 1958 pour se conformer aux dernières évolutions du modèle OCDE, notamment les nouvelles mesures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales¹. En ce qui concerne l'élimination de la double imposition, la méthode d'exemption avec réserve de progressivité (ou

¹ V. B. Gibert et F. Roux, Nouvelle convention fiscale franco-luxembourgeoise : analyse du point de vue de la France : FI 4-2019, n° 2.1.3.

méthode dite « du taux effectif ») existant jusqu'alors est remplacée par la méthode de l'imputation (ou méthode dite « du crédit d'impôt »).

Sous l'empire de l'ancienne convention, les revenus d'emploi d'un frontalier résident de France travaillant au Luxembourg étaient imposés au Luxembourg et exemptés d'impôt en France, sous réserve de l'application de la règle du taux effectif. La nouvelle convention modifie le mode d'élimination de la double imposition dans l'État de résidence : le frontalier français travaillant au Luxembourg voit donc son salaire devenir imposable en France et se voit octroyer un crédit d'impôt : l'impôt français est calculé sous déduction d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt payé au Luxembourg sans toutefois que ce crédit d'impôt puisse dépasser le montant de l'impôt français correspondant. Cette méthode est ainsi susceptible d'entraîner une charge d'impôt plus élevée que dans le régime précédent, chaque fois que l'impôt luxembourgeois se trouve inférieur à l'impôt français : le frontalier français se trouve alors à devoir payer en France un complément d'impôt.

7. La question posée au ministre le 25 juillet 2019 portait précisément sur ces nouvelles modalités d'imposition des travailleurs frontaliers résidents de France dont les revenus d'activité sont exclusivement de source luxembourgeoise.

Entre la question et la réponse apportée par le ministre le 27 février 2020 et compte tenu des inquiétudes légitimes des frontaliers, la France et le Luxembourg ont signé le 10 octobre 2019 un avenant amendant la nouvelle convention². Cet avenant revient à une situation proche de la convention antérieure en prévoyant cette fois que la France accorde un crédit d'impôt égal à l'impôt français. Il résulte de cet avenant qu'un travailleur frontalier résident de France reste non redevable d'impôts en France sur ses revenus d'emploi de source luxembourgeoise, sous réserve de progressivité.

Cet avenant n'a, à ce jour, pas encore été ratifié et n'est donc pas encore entré en vigueur. On peut donc s'interroger sur son application. Sur ce point précis, la réponse ministérielle est éclairante en ce qu'elle indique que les dispositions de l'avenant sont applicables aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2020, ce qui coïncide avec la date d'entrée en vigueur de la nouvelle convention. Sur l'application de la méthode de l'exemption aux revenus d'emploi des travailleurs frontaliers, l'avenant prendra donc le relais de l'ancienne convention, pour peu qu'il soit ratifié, bien entendu. Il n'y aurait donc pas d'imposition en France des salaires perçus par les travailleurs frontaliers résidents de France sur leurs revenus d'emploi de source luxembourgeoise.

8. Par ailleurs, la question portait également sur les modalités de calcul du seuil de 29 jours contenu à la règle précisant que les travailleurs frontaliers demeurent soumis à l'impôt dans l'État d'exercice de leur activité, au Luxembourg, lorsqu'ils travaillent au maximum 29 jours par an depuis la France. En pratique, une telle règle permet d'adapter la fiscalité au développement de l'exercice de l'activité en **télétravail**,

ce qui constitue, en soi, une avancée. Toutefois, le ministre renvoie la publication de précisions quant au calcul du seuil de 29 jours à une date ultérieure. Signalons pour terminer que des précisions ont tout de même été apportées par voie de communiqué pour tenir compte de la situation exceptionnelle de confinement liée à la crise sanitaire du Covid-19 (V. § 12).

D. HADJIVELTCHEV et R. BILLARD-MOALIC ■

9. Travailleurs frontaliers - Crise sanitaire du Covid-19 - Accord avec l'Allemagne, la Belgique, la Suisse et le Luxembourg - Dans le contexte sanitaire exceptionnel de la pandémie de Covid-19, l'administration fiscale française, en accord avec ses homologues allemande, belge, suisse et luxembourgeoise sécurise la situation des travailleurs frontaliers : leur maintien à domicile à compter du 14 mars 2020 et pour une durée indéterminée n'entraînera pas de conséquences sur le régime d'imposition qui leur est applicable en vertu des conventions bilatérales.

Minefi, communiqué, 19 mars 2020

10. Dans le contexte sanitaire exceptionnel de la pandémie de Covid-19 et compte tenu des consignes des autorités publiques françaises relatives au confinement de la population, le recours au télétravail de leurs salariés est un moyen privilégié par les entreprises pour assurer la continuité de leur activité. Ce mode d'exercice de l'activité suscite néanmoins des interrogations, notamment pour les travailleurs frontaliers.

L'administration fiscale française, en accord avec ses homologues allemande, belge, suisse et luxembourgeoise, a rapidement sécurisé la situation des travailleurs frontaliers : leur maintien à domicile à compter du 14 mars 2020 et pour une durée indéterminée n'entraînera pas de conséquences sur le régime d'imposition qui leur est applicable en application des conventions bilatérales.

11. Les conventions fiscales conclues par la France avec l'Allemagne, la Belgique et la Suisse prévoient une imposition exclusive en France des salaires perçus par les travailleurs frontaliers résidents de France, à condition de ne pas dépasser un certain nombre de jours travaillés hors de la zone frontalière de l'autre État.

Ainsi, le télétravail prolongé exercé au domicile au France en raison du confinement aurait pu impacter ce dernier seuil. Or, la France s'est accordée avec la Belgique et la Suisse pour que les jours pendant lesquels les travailleurs frontaliers sont amenés à demeurer chez eux en raison du confinement ne seront pas décomptés et n'auront donc aucune incidence sur le régime d'imposition qui leur est applicable.

Il convient de garder à l'esprit que les dispositions relatives aux frontaliers contenues dans la convention fiscale franco-suisse ne sont pas applicables aux frontaliers français travaillant dans le canton de Genève. Les rémunérations de

2 V. FI 4-2019, n° 2.1.1, § 10.

ces frontaliers suivent le régime général fixé par la convention, à savoir une imposition dans le canton de Genève, dans la mesure où l'activité y est exercée pour le compte d'un employeur établi localement. Le salaire est également imposable en France et la double imposition est évitée en France par un crédit d'impôt égal à l'impôt français. Il sera donc intéressant d'avoir une confirmation de l'administration fiscale suisse, que le salaire perçu par les frontaliers français en télétravail pour leur employeur genevois n'est effectivement pas imposable en Suisse.

En ce qui concerne l'Allemagne et de la même manière, en application de l'accord conclu en 2006 sur les règles applicables aux travailleurs frontaliers tels qu'ils sont définis à l'article 13(5) de la convention fiscale franco-allemande, les travailleurs frontaliers ne verront pas leur situation impactée par la période de confinement.

12. La nouvelle convention fiscale avec le **Luxembourg**, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2020, ne prévoit pas de régime spécifique pour les travailleurs frontaliers. C'est le principe d'imposition des salaires au lieu d'exercice de l'activité qui s'applique. Ainsi, un travailleur frontalier résidant en France et travaillant au Luxembourg est imposable au Luxembourg. Néanmoins, la nouvelle convention prévoit expressément l'hypothèse du télétravail et fixe un seuil de 29 jours au cours desquels un résident de France peut travailler à son domicile au profit de son employeur luxembourgeois sans que la rémunération afférente ne soit imposée en France.

Ainsi, la période de confinement excédant 29 jours aurait pu entraîner une imposition en France des jours correspondant aux jours de télétravail. Or, la France et le Luxembourg ont convenu que la situation actuelle liée au Covid-19 constitue un cas de force majeure et que dès lors, la période durant laquelle un travailleur est contraint d'exercer à son domicile ne doit pas être prise en compte dans le calcul du seuil de 29 jours.

13. Ces décisions concertées sont **conformes aux dernières recommandations de l'OCDE**, qui encourage les pays à travailler ensemble pour atténuer les conséquences fiscales imprévues et les nouvelles charges pouvant résulter de la crise sanitaire³.

Sur le sujet des travailleurs frontaliers et à titre d'exemple, l'OCDE envisage le cas de Mme F., qui est travailleuse frontalière, est en confinement dans son pays de résidence et temporairement privée d'emploi en raison de la crise du Covid-19. Grâce au plan de maintien de l'emploi adopté dans le pays de son employeur, elle continue à recevoir son salaire de celui-ci. La difficulté réside alors dans l'imposition du salaire perçu dans le cadre du plan de maintien de l'emploi. Selon l'OCDE, les principes d'imposition prévus dans les conventions fiscales bilatérales doivent s'appliquer sans prise en compte de l'incidence de la pandémie.

D. HADJIVELTCHEV et R. BILLARD-MOALIC ■

³ Sur ces recommandations, v. dans le présent numéro FI 2-2020, n° 2, § 1, comm. J. Monsenego.

14. Salariés détachés à l'étranger - Exonération d'impôt sur le revenu (CGI, art. 81 A) - Prospection commerciale - Le TA de Toulouse précise, pour l'application de l'exonération prévue à l'article 81 A, I du CGI, que l'activité de prospection commerciale doit être réalisée au profit de l'employeur et non d'un tiers (en l'espèce, la société mère de la filiale française qui employait le salarié concerné).

TA Toulouse, 5^e ch., 5 nov. 2019, n° 1802932, Million-Rousseau (V. annexe 3)

15. L'article 81 A, I du CGI prévoit une exonération d'impôt sur le revenu à raison des salaires versés à des personnes domiciliées en France en contrepartie de l'activité qu'elles exercent à l'étranger. Notamment, les personnes envoyées à l'étranger par leur employeur pour y exercer des missions de prospection commerciale pendant une ou des périodes excédant 120 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs, bénéficient d'une exonération totale d'impôt sur le revenu en France.

16. En l'espèce, M. Million-Rousseau était l'unique salarié de la société Jackson Square Aviation France (JSAF), filiale toulousaine d'un groupe ayant pour activité principale la location d'avions commerciaux et dont la société mère, JSA LLC, était établie aux États-Unis. La société JSAF assurait une mission d'assistance commerciale et administrative au profit de la société JSA LLC. M. Million-Rousseau, en sa qualité de salarié de la société JSAF, a effectué de nombreux déplacements à l'étranger en vue d'assurer des missions de prospection commerciale et à ce titre, il a entendu se prévaloir du régime d'exonération prévu à l'article 81 A, I du CGI.

À la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration a remis en cause le bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu dont a bénéficié M. Million-Rousseau au titre des années 2013, 2014 et 2015. Si elle ne contestait ni la réalité des séjours à l'étranger, ni le décompte des jours réalisé par le contribuable, elle a estimé que les conditions d'application ouvrant droit au bénéfice de l'exonération n'étaient pas satisfaites dans la mesure où les missions de prospection à l'étranger ne profitaient pas directement et exclusivement à l'employeur de M. Million-Rousseau, la société JSAF, mais à un tiers, la société JSA LLC et plus généralement le groupe JSA.

M. Million-Rousseau a contesté devant le Tribunal administratif de Toulouse le supplément d'imposition mis à sa charge au motif que le critère restrictif retenu par l'administration fiscale ajoutait une condition au bénéfice du régime d'exonération que ni la loi, ni la doctrine administrative ne prévoit.

17. Le juge administratif a rejeté la demande du contribuable après avoir constaté que dans la mesure où il exerçait une activité de prospection commerciale en vue de développer non les marchés de son employeur, la société JSAF, mais ceux d'une société tierce, la société américaine JSA LLC, il ne satisfaisait pas aux conditions d'application du I de l'article 81 A du CGI. Il a ainsi entériné le critère restrictif retenu par l'administration fiscale.

À l'appui de sa décision, le juge administratif a relevé que, compte tenu de son caractère dérogatoire, l'article 81 A du CGI doit être interprété strictement.

Il a d'abord estimé que pour bénéficier de l'exonération, le contribuable doit avoir, au sein de l'entreprise qui l'emploie, une fonction le rattachant à la prospection commerciale et doit l'exercer sur les marchés étrangers. Il a ensuite défini l'activité de prospection comme étant celle qui consiste à rechercher des clients potentiels et devant être dédiée au développement de l'activité d'exportation de l'entreprise ou en relation directe avec l'essor de l'entreprise à l'étranger. Enfin, et c'est là tout l'intérêt de la décision, il a ajouté que **l'activité de prospection commerciale doit être réalisée au profit de l'employeur et non d'un tiers.**

En l'espèce, dans le cadre de ses nombreux déplacements à l'étranger, le requérant était notamment chargé de prospecter le marché commercial des opérations de location d'avions pour les compagnies aériennes de diverses parties du monde, en particulier au Moyen-Orient, en Afrique et en Russie. Il avait également la responsabilité de maintenir les relations clients avec les compagnies aériennes clés. L'exercice d'une activité de prospection commerciale était donc bien caractérisé.

Néanmoins, cette activité concourait à accroître l'activité de location d'avions du groupe JSA, et en particulier de la société JSA LLC. Le développement commercial concernait donc le marché de la société américaine JSA LLC et non celui de son employeur, la société française JSAF, dont l'activité n'était pas la location d'avions mais l'assistance administrative et commerciale au bénéfice de JSA LLC.

L'activité de prospection commerciale exercée par le requérant n'avait donc pas pour objet le développement des exportations de l'entreprise JSAF ou son essor à l'étranger. Le requérant ne contribuait donc nullement, par son activité de prospection commerciale, à étendre les marchés de son employeur, JSAF, en recherchant de nouveaux clients.

Le juge administratif indique pas ailleurs que l'interprétation de la loi par l'administration fiscale en l'espèce est conforme à sa doctrine si bien que le requérant ne peut se prévaloir de cette dernière.

Dès lors, le juge conclut que l'administration fiscale n'a ajouté aucun critère au bénéfice de l'exonération prévue par l'article 81 A, I du CGI mais a seulement tenu compte d'éléments d'appréciation pertinents de l'activité exercée par le requérant et que c'est donc à bon droit qu'elle a exclu le requérant du bénéfice de l'exonération prévue à cet article.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Ce jugement⁴ **confirme l'approche prudente retenue en pratique** quant à l'appréciation stricte du critère de l'exercice de l'activité de prospection commerciale dans l'intérêt direct et exclusif de la société employeur. Les contribuables concernés doivent être en mesure de démontrer que leur activité de prospection commerciale profite bien à leur employeur et non à une autre société du groupe ou au groupe en général.

D. HADJIVELTCHEV et R. BILLARD-MOALIC ■

4 Un appel a été interjeté, enregistré sous le n° 19BX04991.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : RM del Picchia, n° 12627 : JO Sénat, 30 janv. 2020, p. 535

Annexe 2 : RM Renaud-Garabedian, n° 11761 : JO Sénat, 27 févr. 2020, p. 1009

Annexe 3 : TA Toulouse, 5^e ch., 5 nov. 2019, n° 1802932, Million-Rousseau

