



Par Marlen Pezzetta

Le Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés présente :

Les enjeux du prélèvement à la source pour l'entreprise internationale

Institué par la loi de finances pour 2017, le prélèvement à la source est le nouveau mécanisme inédit de recouvrement de l'impôt sur le revenu. Il s'applique, pour les revenus salariés, sous forme de retenue à la source. Sa mise en place a été repoussée d'un an, et, malgré de récentes incertitudes, sera appliqué aux rémunérations perçues à compter du 1^{er} janvier 2019.

Véritable bouleversement du mode de collecte de l'impôt sur le revenu, la loi de finances pour 2017 opère un transfert de compétences entre l'Etat et l'entreprise. L'administration fiscale se voit soulagée de sa fonction de recouvrement de l'impôt et l'employeur doté de compétences élargies.

Après un bref rappel des principes du mécanisme (I), nous envisagerons successivement les particularités de la retenue à la source dans un contexte international (II) et les nouvelles obligations mises à la charge de l'employeur (III).

I. Le cadre national du prélèvement à la source

A. Champ d'application

Le mécanisme de prélèvement à la source s'applique au contribuable fiscalement domicilié en France d'après les dispositions de l'article 4 B du Code Général des Impôts (CGI) et au contribuable fiscalement domicilié hors de France dont les revenus entrent dans le champ du prélèvement à la source. Certaines catégories de revenus sont spécifiquement exclues du régime.¹

B. Assiette

L'assiette des revenus imposables d'après les règles de droit commun des salaires est constituée du montant brut des revenus, diminuée des frais professionnels. La part déductible des cotisations ou primes mentionnées aux 1^o et 2^o ter de l'article 83 du CGI et la part déductible de la contribution sociale généralisée (CSG) réduisent l'assiette de l'impôt. Sont en revanche compris dans l'assiette, les frais professionnels inhérents à la fonction ou à l'emploi non couverts par des allocations spéciales.²

C. Taux de prélèvement

Le taux de la retenue est égal au rapport entre, d'une part le montant de l'impôt sur le revenu du foyer fiscal afférent aux revenus situés dans le champ d'application du prélèvement à la source, et, d'autre part, le montant de ces revenus déterminés dans les conditions prévues par l'article 204 F du CGI. Les conventions fiscales internationales viennent diminuer la somme prise en compte au numérateur.

Deux taux sont calculés : l'un applicable du 1^{er} janvier au 31 août et l'autre du 1^{er} septembre au 31 décembre : l'administration calcule la variation du taux en se basant sur l'impôt sur le revenu et les revenus à disposition du contribuable l'avant dernière année lorsqu'il s'agit du taux applicable au premier semestre, et l'impôt et les revenus de la dernière année pour le taux applicable au restant de l'année.

II. Le cadre international du prélèvement à la source

Le recouvrement de l'impôt varie selon le lieu de domiciliation du salarié et son statut légal. Il y a donc lieu d'examiner d'abord le prélèvement à la source transfrontalier, puis le traitement du salarié impatrié.

A. Le prélèvement à la source transfrontalier

1. Salarié fiscalement domicilié en France

Cas de l'activité exercée en France

Lorsque l'activité du salarié est exercée en France, son salaire est dit « de source française ». **Dans une situation purement interne, où salarié et employeur sont fiscalement domiciliés en France, les revenus, lorsqu'ils sont effectivement imposables en France sous réserve des conventions fiscales internationales, subissent une retenue à la source. Le fait que le débiteur de l'obligation de rémunération soit établi hors de France est sans incidence.** Il en va de même dans le cas où l'employé travaille de manière régulière pour un employeur étranger qui n'a pas d'établissement en France.

Cas de l'activité exercée à l'étranger

Lorsque l'activité du salarié est exercée à l'étranger, son salaire est dit « de source étrangère ». **Dans une**

situation internationale, où salarié et employeur sont domiciliés en France, mais l'activité exercée à l'étranger, les revenus effectivement imposables en France sous réserve des conventions sont soumis au prélèvement à la source. C'est le cas par exemple dans le cadre d'une mission temporaire exercée à l'étranger. Les revenus exonérés d'impôt sur le revenu ne sont pas soumis à la retenue à la source, mais demeurent inclus dans le calcul de l'impôt sur le revenu du foyer.

En revanche, lorsque **le salarié fiscalement domicilié en France perçoit des revenus de source étrangère versés par un employeur établi hors de France, la rémunération donne lieu au versement d'un acompte** selon les modalités de l'article 164 B II c du CGI.³

2. Salarié fiscalement domiciliée à l'étranger

Cas de l'activité exercée à l'étranger

Lorsque **la source du revenu est étrangère, et salarié et employeur ne sont pas domiciliés en France, les revenus sont situés hors du champ du prélèvement à la source.**

Lorsque **seul l'employeur est fiscalement établi en France et que la rémunération est effectivement imposable en France en application des dispositions des conventions internationales et de l'article 165 bis du CGI, les revenus subissent le prélèvement à la source.** Ce n'est pas le cas lorsque les revenus sont déjà soumis à une retenue à la source spécifique, comme c'est le cas de certaines rémunérations publiques.⁴

Cas de l'activité exercée en France

Le traitement est différent lorsque **l'employé fiscalement domicilié hors de France perçoit des revenus de source étrangère.** Dans ce cas, **peu importe le lieu de domiciliation de l'employeur, les salaires subissant la retenue à la source spécifique prévue par l'article 182 A CGI sont considérés comme en-dehors du champ du prélèvement à la source.**⁵

B. Le traitement du salarié impatrié

Le salarié appelé à occuper un emploi pendant une durée déterminée ou indéterminée dans une entreprise établie en France et qui a obtenu cette fonction, soit après avoir été directement recruté depuis l'étranger par l'entreprise établie en France, soit par l'intermédiaire d'une entreprise

établie à l'étranger, est considéré comme un salarié impatrié.⁶ **Le supplément de rémunération, en espèces ou nature, perçu par le salarié en raison de l'exercice temporaire de l'activité professionnelle en France est exonéré d'impôt sur le revenu pour son montant réel**, en application de l'article 155 B, I, 1 du CGI.⁷

Dans le cas où le salarié est recruté directement à l'étranger par une entreprise établie en France, **l'administration fiscale se réserve le droit d'évaluer forfaitairement la prime d'impatriation à 30% de la rémunération versée**. Cette estimation permet de déterminer le montant de la rémunération exonérée d'impôt et la rémunération annuelle hors prime. La déduction d'une prime à hauteur de 30% des revenus ne peut cependant conduire à retenir une rémunération inférieure à celle d'un salarié placé dans une fonction analogue dans la même entreprise ou toute autre entreprise similaire établie en France. Si tel est le cas, la rémunération du salarié de l'entreprise établie en France fixe le plancher de l'assiette de la retenue à la source du salarié impatrié.

III. Les nouvelles obligations de l'employeur

Acteur majeur du prélèvement à la source, le débiteur de l'obligation de rémunération, c'est à dire **l'employeur, se voit doté de prérogatives renforcées et de deux obligations principales : l'obligation déclarative et l'obligation de reversement**. Ces obligations ne sont pas modifiées par le fait qu'un tiers soit en charge des opérations de paiement, l'employeur restant juridiquement tenu de ses obligations.⁸

1. L'obligation déclarative

L'employeur est chargé de transmettre à l'administration une **Déclaration Sociale Nominative (DSN)** afin d'obtenir en retour les taux de prélèvement applicables aux revenus. Ces informations portant à la fois sur l'employeur et sur le salarié doivent être actualisées de manière mensuelle.⁹ En raison du caractère confidentiel des informations transmises, les textes législatifs prévoient le **respect du secret professionnel sous peine de sanctions pénales de droit commun**.¹⁰

2. L'obligation de reversement de la retenue à la source

L'employeur remplit sa mission de collecte de l'impôt en appliquant lors du prélèvement à la source les taux

individualisés fournis par l'administration fiscale. En l'absence de taux personnalisés,¹¹ l'employeur applique alors un taux proportionnel déterminé à l'aide de la grille de taux par défaut.

La date de reversement du prélèvement varie selon le moment du versement de la rémunération.

Si l'employeur verse la rémunération :

- le mois au cours duquel la prestation a été effectuée, il reverse la retenue à la source au mois d'après ;
- le mois suivant celui durant lequel la prestation a été effectuée (cas du décalage de paie), il reverse la retenue à la source au plus tard le mois du versement de la rémunération.

La taille de l'entreprise influe aussi sur la date limite du reversement de l'impôt.

Lorsque l'entreprise compte :

- moins de 50 salariés, l'employeur effectue ses obligations au plus tard le 15 du mois ;
- plus de 49 salariés, l'employeur effectue ses obligations au plus tard le 5 du mois.

De plus, **l'employeur dont l'effectif est inférieur à onze salariés peut opter pour un reversement trimestriel** auprès de l'organisme de recouvrement des cotisations sociales.¹² L'obligation d'information demeure mensuelle, mais le reversement de la retenue à la source intervient le 15 du premier mois du trimestre suivant celui au cours duquel ont eu lieu les retenues.¹³ L'option est valable pour 12 mois et sauf renonciation au cours de l'année, est renouvelée pour l'année suivante.

3. L'exécution des obligations de l'employeur établi hors de France

L'employeur établi à l'étranger et versant une rémunération qui entre dans le champ du prélèvement à la source n'est pas déchargé de sa responsabilité de collecte de l'impôt sur le revenu. **Il lui est alors nécessaire de passer par l'entremise d'un tiers accrédité par l'administration fiscale : il s'agit du représentant fiscal**, aussi nommé « le collecteur ». Ce dernier s'engage à remplir les formalités incombant à l'employeur et reverser au service des impôts les retenues à la source à sa place.¹⁴

a. Champ d'application

Est considéré comme établi hors de France l'employeur qui n'a ni siège de l'activité ni établissement stable en France.¹⁵ **Le représentant fiscal est cependant facultatif lorsque l'employeur est établi dans un Etat membre de l'Union européenne** ou dans l'Espace Economique Européen, sous réserve dans ce cas que l'Etat dispose des conventions fiscales internationales nécessaires. L'employeur reste malgré tout libre de désigner un représentant fiscal établi sur le territoire français.

b. Désignation du représentant

L'employeur est libre de choisir le représentant de son choix, à condition de respecter certaines conditions de fond. Entreprise liée ou succursale rattachée à l'employeur peuvent ainsi être désignées. **L'employeur ayant déjà choisi un représentant fiscal pour collecter la TVA conserve le même représentant** en matière de retenue à la source.

Tout employeur qui envisage de réaliser des opérations en France doit désigner son représentant au préalable, bien qu'une désignation avec effet rétroactif puisse être valable sous réserve du consentement des parties. La demande d'accréditation est effectuée auprès du service des impôts des entreprises étrangères (SIEE).

L'octroi de l'accréditation est notifié par écrit, et tout refus se doit d'être motivé.^[1]

Le représentant est accrédité sous réserve de satisfaire deux conditions :

- être établi en France ;
- présenter une moralité fiscale irréprochable.

Cette dernière condition est appréciée au jour de la demande. **L'administration évalue le caractère irréprochable de la moralité du représentant au regard de sa ponctualité à respecter ses obligations déclaratives.**

Au cours des douze derniers mois, le représentant fiscal doit avoir, dans les délais, déposé ses déclarations de résultats et de taxe sur la valeur ajoutée et s'être acquitté du paiement de ses impôts.^[1] Postérieurement à la délivrance de l'accréditation, le caractère irréprochable de la moralité fiscale est apprécié tant au regard du respect de ses obligations, que en son rôle de représentant. Le SIEE peut retirer l'accréditation à tout moment, après une procédure contradictoire.¹⁶

Le représentant est **responsable du respect des obligations fiscales relatives au prélèvement à la source portant sur l'ensemble des opérations réalisées en France** par l'employeur établi à l'étranger. Cette responsabilité comprend également les opérations auxquelles il n'a pas eu connaissance. •

¹ Notamment : les indemnités, avantages, distributions, gains nets ou revenus (CGI, article 80, al. 4, article 80 bis I.

² CGI, article 83, 3°.

³ BOI-IR-PAS-10-10-20, 15 mai 2018 § 120.

⁴ BOI-IR-PAS-10-10-10, 15 mai 2018 § 110.

⁵ BOI-IR-PAS-10-10-10, 15 mai 2018 § 120.

⁶ BOI-RSA-GEO-40-10-10, 21 juin 2017 § 40 à 90.

⁷ BOI-RSA-GEO-40-10-20, 21 juin 2017 § 1.

⁸ BOI-IR-PAS-30-10-10, 31 janv. 2018, § 20.

⁹ CSS, articles R. 133-13 et R. 133-14.

¹⁰ LPF, article L 103.

¹¹ C'est le cas notamment lorsque le bénéficiaire est inconnu de l'administration, qu'il opte pour la non-transmission de son taux, ou encore que les données du bénéficiaire n'ont pas permis de l'identifier.

¹² CSS, article R. 243-6-1.

¹³ CP, articles 226-13 et 226-21¹⁴ CGI, article 1671, A, al. 2.

¹⁴ CGI, article 1671, A, al. 2.

¹⁵ BOI-IR-PAS-30-10-10, 31 janv. 2018, § 100.

¹⁶ CGI, Annexe III, Art. 357 H bis, 2, al. 2.

BIBLIOGRAPHIE

N. Jean-Marie et D. Coudreau, « Prélèvement à la source - Les entreprises doivent bien franchir le pas ! », Semaine Juridique Entreprise et Affaires, n° 39, 27 Septembre 2018.

Documentation Opérationnelle Actualité n° 36 : « Loi ESSOC : les principales dispositions en matière fiscale », LexisNexis, vendredi 07 septembre 2018.

Mémento Fiscal n° 3950 à 4000 : « Le prélèvement à la source à compter du 1^{er} janvier 2019 », Editions Francis Lefebvre, 17 octobre 2018.

Mémento Fiscal n° 4595 à 4630 : « Retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères », Editions Francis Lefebvre, 17 octobre 2018.

Mémento Paie 2019 n° 3540 à 35820 : « Le prélèvement à la source à compter du 1^{er} janvier 2019 », Editions Francis Lefebvre, 17 octobre 2018.

Revue de droit fiscal n° 26 : « Prélèvement à la source : commentaires administratifs sur le champ d'application, le calcul, l'application à l'acompte et les prélèvements sociaux », LexisNexis, 28 juin 2018.

Revue de droit fiscal n° 6 : « Prélèvement à la source : commentaires administratifs sur les modalités d'application de la retenue à la source par les collecteurs », LexisNexis, 8 février 2018.