

LES CHANTIERS EN FRANCE : LES OBLIGATIONS JURIDIQUES, COMPTABLES, FISCALES ET POUR LE PERSONNEL

Manuel pratique sous la direction de Mauro Michelini

2ème édition mise à jour : 29 août 2023

TABLE DES MATIÈRES

3. La comptabilité française et les obligations fiscales en France, de l'Établissement Stable, en matière de TVA et d'Impôts Directs

- 3.a. Le plan comptable, norme de loi
- 3.b. L'ouverture d'une compte bancaire français
- 3.c. Le compte de liaison
- 3.d. La possible coexistence du compte de liaison avec une dotation initiale de la Maison Mère ou en présence de fonds dédiés
- 3.e. Le tableau des chantiers
- 3.f. Le tableau de répartition des charges entre la Maison Mère et l'Établissement Stable
- 3.g. Le TP
- 3.h. L'apurement des pertes d'exercice
- 3.i. Les contrôles périodiques en fonction anti-blanchiment, sur les clients et sur les fournisseurs, en matière de VIES, SIREN, K-BIS, Comptes Annuels et actes déposés, BE
- 3.l. Le dépôt des Comptes Annuels italiens et de ses annexes traduits en français
- 3.m. La déclaration 2065 et les autres déclarations
- 3.n. La "Branch Exemption"

4. Les reflets sur la comptabilité italienne et sur les obligations fiscales en Italie

- 4.a. L'unicité du bilan d'exercice améliore la communication avec le système bancaire italien
- 4.b. La comptabilité française comme une comptabilité sectionnelle ?
- 4.c. Les provisions
- 4.d. Les Comptes Annuels français doivent être retraités selon les règles civiles et fiscales italiennes
- 4.e. L'impact de la déclaration 2065-SD sur la déclaration de Revenus SC
- 4.f. Le rôle du "Revisore Legale"

10. Qu'est-ce que l'article 15 de la Convention Italie France prévoit en matière de travail salarié

11. Les reflets en Italie pour la déclaration de revenus salariaux présentée en France

3. La comptabilité française et les obligations fiscales en France, de l'Établissement Stable, en matière de TVA et d'Impôts Directs

3.a. Le plan comptable, norme de loi

L'Établissement Stable n'est pas, en soi, une personne morale autonome, indépendante de la Maison Mère, mais plutôt une entité de celle-ci. En conséquence, ses obligations, même d'ordre comptable et fiscal, sont plutôt limitées. En effet, il n'y a pas la prédisposition d'un véritable bilan, même si sa réalisation est nécessaire pour élaborer la déclaration de revenus relative (déclaration 2065-SD).

Auprès du Greffe, qui remplit les mêmes fonctions de la chambre de commerce italienne, le bilan italien, et non pas les comptes annuels français, doit être déposé annuellement, accompagné du procès-verbal

d'approbation et de tous les annexes ; tous les documents doivent être traduits en français, signés à chaque page par le représentant, sous la mention "copie certifié conforme".

www.michelinimauro.it Biblioteca Modelli di Testo Creazione sede secondaria in Francia Esempio N.1 di bilancio italiano depositato in Francia. Data 21/01/2020.

- <https://www.michelinimauro.it/esperto-contabile/formulari-esperto-contabile-40-0-0.html#snav-content-127>
- https://www.michelinimauro.com/files/file/en/1579606791-1439-1.pdf?_ga=2.165298748.2047815184-1998133361.1652173982

www.michelinimauro.it Biblioteca Modelli di Testo Creazione sede secondaria in Francia Esempio N.2 di bilancio italiano depositato in Francia. Data 21/01/2020.

- https://www.michelinimauro.it/esperto-contabile/formulari-esperto-contabile-40-0-0.html#snav-content_127
- <https://www.michelinimauro.it/creazione-sede-secondaria-in-francia/esempio-n2-di-bilancio-italiano-depositato-in-francia-31-1086-0.html>

On part avec le plan comptable : le plan comptable français est approuvé conformément à la loi. En conséquence, il est égal pour toutes les sociétés. Les comptes sont immuables, et il est possible seulement de créer des sous-comptes. Ci-dessous le plan comptable français avec à côté sa traduction en italien :

www.michelinimauro.it Biblioteca Creazione d'impresa in Francia, in Italia e in Svizzera 1.3.3 Gli adempimenti contabili in Francia Il piano contabile francese. Data 07/12/2010.

- <https://www.michelinimauro.it/creazione-dimpresa-in-francia-in-italia-e-in-svizzera/gli-adempimenti-contabili-in-francia-81-224-0.html>
- <https://www.michelinimauro.it/creazione-dimpresa-in-francia-in-italia-e-in-svizzera/il-piano-contabile-francese-31-66-0.html>

C'est inutile d'essayer de tenir la comptabilité en Italie sans l'aide d'un logiciel "ad hoc", parce que lors d'un contrôle fiscal (SIE) ou social (URSSAF) la tenue et l'envoi de la comptabilité est demandée selon des critères spécifiques (FEC, fichiers des écritures comptables). En l'absence des critères prévus, la comptabilité n'assurera aucune valeur probatoire.

Le plan comptable français, étant basé sur une norme de loi, est un plan comptable rigide, dans le sens qu'on ne peut pas déroger des comptes prévus. Seulement les sous-comptes peuvent être créés au-dessous des comptes prévus par la loi ; donc, pour tous les utilisateurs, la classe des charges, sera la classe 6, tandis que la classe des produits sera la classe 7.

On travaille donc sur le même plan comptable qui va servir après pour préparer la balance, d'appui à la prédisposition de la déclaration de revenus 2065-SD, et non pas sur des plans comptables différents entre eux.

Les déclarations :

- mensuellement devra être présentée la déclaration périodique pour la TVA (CA3)
- annuellement, la déclaration de revenus 2065-SD.
- dans le cadre de création de l'Établissement Stable, devra être présentée (en décembre de la même année), la déclaration 1447-C-SD pour la CFE ("cotisation foncière entreprise").

Actuellement, existe encore la CVAE, qui va disparaître à la fin du 2024.

Il est essentiel qu'en présence de plusieurs chantiers, même des dizaines, aussi simultanément, les comptes de charges et de produits soient spéculaires entre eux ; dans le sens que, dans la classe 7, face à par exemple 10 chantiers, s'ouvrent 10 lignes de produits tandis que, dans la classe 6, autant de comptes de charges s'ouvrent et que, dans le cadre des 10 comptes de charge, s'ouvrent tant de sous-comptes autant que les références en question ("sous-traitance", achats, "crédit-bail mobilier", maintenances, assurances, honoraires, publicité, transports, voyages et déplacements) et ça pour chaque chantier.

Il est utile de se rappeler que, compte tenu de la spécificité du secteur, il sera nécessaire, à côté des écritures classiques de fin d'exercice, afin d'établir les comptes annuels selon les critères des créances acquises et des dettes engagés, d'intégrer dans les comptes, non seulement les SAL, mais aussi les avancements des travaux qui n'ont pas encore été convertis en SAL, par le Maître d'œuvre. Même chose pour leurs charges.

La TVA suit le régime par caisse ("trésorerie").

Dans le BTP, les congés ("congés payés") sont payés par la Caisse du BTP.

3.b. L'ouverture d'un compte bancaire français

L'ouverture d'un compte bancaire français représente un point de départ indispensable pour une tenue correcte de la comptabilité. Les inévitables superpositions entre Maison Mère et Établissement Stable resteront, mais l'existence d'un compte bancaire exclusif, dédié aux opérations de l'Établissement Stable, permet sûrement de donner plus d'ordre et séparer au mieux les deux comptabilités.

L'ouverture d'un compte bancaire en France n'est pas la plus simple des opérations ; vaut mieux se faire accréditer par la banque italienne auprès de leur correspondant en France, si vous ne voulez pas perdre trop de temps.

3.c. Le compte de liaison

Le compte de liaison, compte 181 du plan comptable français, représente le principal compte de liaison entre la Maison Mère et son Établissement Stable en France, dans celui-ci les transactions en cours entre les deux entités sont répertoriées, mais aussi toutes les opérations que normalement auraient dû confluer vers l'autre entité. Par exemple, des paiements des clients faits sur la Maison Mère alors qu'ils auraient dû être fait sur l'Établissement Stable, ou vice versa, des paiements faits aux fournisseurs par la Maison Mère de la part de l'Établissement Stable, face à des achats groupés.

Sur ce compte passent aussi les répartitions de charges entre la Maison Mère et l'Établissement Stable même sur la base de simples fiches Excel.

3.d. La possible coexistence du compte de liaison avec une dotation initiale de la Maison Mère ou en présence de fonds dédiés

Une dotation idéale de trésorerie, afin d'assurer au moins la rotation du capital circulant, serait l'idéal ; mais rarement cette dotation initiale est constituée. Plus souvent, on s'appuie à des avances de trésorerie qui convergent après dans le compte de liaison.

La coexistence du compte de liaison avec une dotation initiale de la Maison Mère est possible, même en présence de fonds dédiés, de la part de Sociétés appartenant au même groupe, ou de la part des banques italiennes qui financeraient directement l'Établissement Stable, garantis par la Maison Mère ou de la part d'autres entités du groupe.

3.e. Le tableau des chantiers

La compilation correcte du tableau des chantiers représente un instrument irremplaçable pour l'établissement des comptes annuels selon les critères des créances acquises et des dettes engagés de l'Établissement Stable.

Cet instrument, que chacun peut compléter comme il préfère, doit toujours permettre de répertorier toutes les charges et tous les produits du chantier ; cela parce que, en partant des contrats conclus avec les donneurs d'ordre, jusqu'aux contrats conclus avec les sous-traitants, permet de prendre note et d'enregistrer non seulement toutes les factures émises et reçues, mais aussi les SAL non facturés et les états d'avancement des travaux de fin d'exercice. Ainsi qu'il permet de noter toutes les variations demandées sur le chantier de la part du donneur d'ordre et les irrégularités et les défauts dans l'exécution de l'œuvre de la part de l'exécuteur de l'œuvre et de ses sous-traitants qui entraîneront des charges supplémentaires.

Le solde de ce tableau représente une marge primaire qui, après, doit couvrir les frais généraux et les frais du personnel.

Ce tableau est aussi indispensable en matière de TVA ; l'annotation des factures, des DDT et des BL ("bons de livraison") permet de vérifier la correcte application des factures en 7 ter, 7 quarter, en article 41, article 58, même aux fins INTRASTAT et DEB ("déclaration d'échange des biens").

Enfin, comment ne pas se rappeler des contrôles fiscaux en matière, qui partent justement de la vérification de chaque chantier, afin de vérifier chaque marginalité.

3.f. Le tableau de répartition des charges entre la Maison Mère et l'Établissement Stable

Le tableau de répartition des charges entre la Maison Mère et l'Établissement Stable est aussi un instrument indispensable aux fins de la correcte répartition des charges entre les 2 entités. Lui aussi il peut être fait sur une feuille Excel ou avec n'importe quelle autre méthode ; il s'agit de prendre le compte de résultat de la Maison Mère, du côté des charges et attribuer à chaque ligne de charge une clé de répartition ; il y aura des charges à attribuer à l'Établissement Stable au 100%, comme il y aura des charges au 100% exonérés. Il y aura d'autres charges mixtes par exemple.

Pour les charges directement attribuables à l'Établissement Stable ou pas du tout attribuables, il n'y aura aucun problème dans leur répartition. Pour des autres, au contraire, leur allocation sera plus compliquée. Dans certains cas il sera possible de faire un pro rata sur la base du chiffre d'affaires de chaque entité en proportion entre elles, tandis qu'avec d'autres cas il sera nécessaire faire d'autres considérations. Pour les salariés détachés, il suffira de prendre les périodes de détachement, qui émergent des imprimés A1 et calculer la charge à affecter à l'Établissement Stable, en fonction de la période passée en France, rapportée à la charge annuelle (compréhensive de congés, permis, TFR, etc.).

D'un point de vue fiscal, cette répartition des charges en commun, ne représente pas une prestation de services, au moins dans la généralité des cas, et donc ne nécessite d'aucune obligation de facturation.

3.g. Le TP

Les prix de transfert dans le cadre intragroupe ne sont pas si codés comme en Italie et ils ne s'appliquent qu'à partir de 400 millions d'euro. Il n'y a pas de formalismes à respecter, tout simplement il faut avoir à disposition tout le matériel qui a été utilisé pour les élaborer.

Compte tenu des limites il est évident que, le cas et les contribuables soumis seront très peu. Toutefois, récemment, des contrôles fiscaux ciblés ont été faits précisément sur les prix de transfert, même sur entités de quelques millions d'euros.

Les contrôles sur les Établissements Stables sont rares, dus peut-être à la difficulté d'appréhender correctement les données de la Maison Mère, tant pour une question linguistique, que pour les délais trop longs pour accéder aux réponses dans le cadre de l'assistance administrative entre les États.

3.h. L'apurement des pertes d'exercice

Dans le domaine sociétaire, l'apurement des pertes d'une filiale française peut devenir un casse-tête, si l'on considère que les règles sont très différentes en Italie et en France.

En premier lieu, en France, il n'est pas nécessaire de couvrir les pertes acquises dans le premier exercice, même quand les pertes en question sont supérieures au capital social ou encore aux capitaux propres. Seulement après l'approbation du bilan du deuxième exercice, si les pertes persistent, il est nécessaire de procéder.

Mais la procédure, même en présence de primes liés au capital social, ou des apports en compte courant des associés, immobilisés dans les capitaux propres, nécessite toujours leur inclusion dans le capital social, après l'apurement des pertes constatées.

En d'autres termes, il est impossible de garder ces comptes dans les capitaux propres, si on est en présence de pertes qui nécessitent une intervention sur le capital social. Ces comptes disparaissent dans les limites des pertes existantes ("coup d'accordéon").

Sans penser aux conséquences sur l'évaluation de la quote-part ou des actions que cet abandon peut représenter pour les comptes italiens.

Rien de tout ça, évidemment, a lieu en présence d'un Établissement Stable ; seulement les éventuelles créances accordées en tant que fonds de dotation ou des créances garanties pourront être dévaluées par la Maison Mère en présence de certaines conditions de risque de non-recouvrement de la créance, par exemple à la suite de la fermeture de l'Établissement Stable.

3.i. Les contrôles périodiques en fonction anti-blanchiment, sur les clients et sur les fournisseurs, en matière de VIES, SIREN, K-BIS, Comptes Annuels et actes déposés, BE

Les contrôles périodiques en fonction anti-blanchiment, sur les clients et sur les fournisseurs, en matière de VIES, SIREN, K-BIS, Comptes Annuels et actes déposés, BE, doivent être faits au moins tous les six mois et si possible tous les trois mois ; en particulier ces contrôles doivent être faits sur les fournisseurs français, vu le peu de connaissance qu'on a du marché français. Le secteur du BTP en France, comme le même secteur en Italie, est un secteur à haut risque, surtout en tenant compte des petites et moyennes entités. Cette attention devra être adressée, et pour les mêmes raisons, aux entités présentes à Monaco.

Une bonne pratique sera donc de vérifier au début, et en suite périodiquement, l'existence d'un numéro de IVA ou de TVA auprès le VIES ; ensuite, auprès de l'INSEE (équivalent de l'ISTAT italien) il sera possible de vérifier la correspondance des numéros SIREN et SIRET attribués. Le premier est une sorte de code fiscal, tandis que le deuxième, qui récupère le 9 chiffres du premier, représente l'unité locale.

Auprès du Greffe du RCS compétent par territoire (l'équivalent de la chambre de commerce) il sera possible de consulter le K-bis("visura camerale") , les comptes annuels déposés, la liste des actes déposés et la liste des préjugés, comme les privilèges et procédures judiciaires en cours.

Il sera possible aussi de consulter le registre des bénéficiaires effectifs en place du 01.04.2018.

Il peut paraître étrange, mais il faudra faire particulièrement attention aux factures reçues, à leur datation, numérotation, en-tête et à la réception, ainsi que à l'émission, de moyens de paiement comme les chèques bancaires, qui devront être correctement libellés et datés.

3.l. Le dépôt des Comptes Annuels italiens et de ses annexes traduits en français

S'agissant d'un Établissement Stable, les Comptes Annuels doivent être déposés, ainsi que l'annexe, le procès-verbal d'Assemblée d'approbation des comptes annuels et ses annexes, traduits en français, auprès du Greffe du RCS compétent par territoire, où siège l'Établissement Stable.

Normalement, si l'Établissement Stable ne dispose pas d'un bureau "ad hoc", il devra nécessairement se domicilier auprès d'une des nombreuses sociétés de domiciliation dispersées sur tout le territoire français.

L'habitude italienne de se domicilier auprès d'un « commercialista », est peu utilisée en France, vu que, pour des raisons déontologiques, elle n'est pas autorisée, à moins qu'elle se fasse par une société commerciale spécifique, ou par la faculté d'établir le siège de l'Établissement Stable par un prêt à usage par essence gratuit.

3.m. La déclaration 2065-SD et les autres déclarations

Les déclarations :

Le formulaire 2065-SD et ses annexes n.2050 jusqu'au 2059G doivent être utilisés pour déclarer chaque année le revenu et éventuellement payer la relative IS (impôt sur les sociétés) (pour le paiement veuillez consulter le paragraphe g) ; actuellement, le taux normal est du 25%, pour imposables inférieures à 500 mille euros, tandis qu'à certaines conditions, les PME, jusqu'à 42.500 euros d'imposable, sont imposées au 15%. <https://www.l-expert-comptable.com/a/531873-quel-taux-d-impot-sur-les-societes-en-2018-et-2019.html>.

Le formulaire 1447-C-SD doit être utilisé pour déclarer le début de l'activité, au moment de la création de l'activité ou ensuite, en cas de modification (CFE-contribution foncière des entreprises)

www.michelinimauro.it Biblioteca Creazione d'impresa in Francia, in Italia e in Svizzera 1.3.2 Le Imposte Dirette Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE). Data 17/01/2020.

→ <https://www.michelinimauro.it/creazione-dimpresa-in-francia-in-italia-e-in-svizzera/le-imposte-dirette-81-223-0.html>

La Taxe annuelle sur les émissions de CO2 et la Taxe annuelle sur l'ancienneté du véhicule touchent les voitures de propriété de l'entreprise à certaines conditions.

3.n. La "Branch exemption"

La "Branch exemption" ou exonération des bénéfices et des pertes est une méthode alternative à l'institut du crédit d'impôt étranger, pour effacer la double imposition juridique internationale.

La norme de référence est l'article 168 ter du TUIR.

Le régime introduit représente une dérogation au principe de taxation sur base mondiale des sujets fiscalement résidents en Italie.

L'option doit être exercée pour tous les Établissements Stables étrangers de l'entreprise résidente, au moment de la création de ces derniers.

L'option est irrévocable et pour les Établissements Stables existants, l'exercice de l'option ne détermine pas, en soi, aucune réalisation de plus-values ou moins-values. Ainsi qu'elle ne réalise pas les conditions pour l'application de « l'exit tax ».

Le résultat de l'Établissement Stable doit être indiqué séparément dans la déclaration de revenus de l'entreprise italienne et, aux fins de sa détermination, s'appliquent les critères visés à l'article 152 du TUIR, également en ce qui concerne les transactions échangées entre l'entreprise et son Établissement Stable, ainsi qu'entre cette dernière et les autres entreprises du groupe.

En particulier, en Italie, s'appliquent les dispositions en matière de prix de transfert, en mettant l'accent sur la possession de la documentation de constatation de la conformité à la valeur normale des prix de transfert pratiqués (en référence à la disposition « Direttore Agenzia delle Entrate 29.09.2010 »).

En cas de doutes de la part de l'entreprise sur l'existence d'un Établissement Stable à l'étranger, il est possible d'introduire le « ruling » international conformément à l'article 31-ter du DPR 600/73 afin d'interpeller « l'Agenzia delle Entrate », conformément à l'article 11 de la loi 212/2000.

En pratique, du moins pour ce qui concerne la France, cet institut n'a jamais trouvé une application concrète. D'un côté parce que les taux d'imposition appliqués dans les deux pays (Italie et France) tendent dans le temps à s'aligner toujours plus, et de l'autre côté, parce qu'en amputant du compte de résultat une partie souvent importante de leur chiffre d'affaires, les entreprises se trouveraient en difficulté à l'égard du système bancaire qui lui a accordé prêts et emprunts.

Par ailleurs, cet institut, n'efface pas définitivement le problème, peut-être plus important, existant entre l'entreprise italienne et son Établissement Stable à l'étranger, qui est celui des prix de transfert.

4. Les reflets sur la comptabilité italienne et sur les obligations fiscales en Italie

4.a. L'unicité du bilan d'exercice améliore la communication avec le système bancaire italien

L'Établissement Stable, différemment de la Société de droit française, n'ampute pas l'activité de la Maison Mère sur le territoire français puisqu'elle est reprise intégralement dans le bilan d'exercice italien et dans la déclaration de revenus italienne SC.

Cela résout l'un des problèmes les plus importants qui surviennent lorsque l'on veut structurer sur le côté étranger une activité bien engagée ; cela parce que normalement, le processus de pénétration dans un autre pays n'est pas planifié en amont, mais il est simplement le fruit d'une activité constante et croissante dans le temps. Seulement à un certain moment on décide la constitution d'une entité juridique nouvelle ou on décide de séparer une partie de l'activité pour la faire confluer dans un Établissement Stable nouvellement créé.

Si la Maison Mère dispose d'importants prêts ou facilités, elle aura une énorme difficulté avec le système bancaire italien à réduire ou à diviser par deux (je pense aux sociétés proches de la frontière française) son chiffre d'affaires suite à la constitution d'une nouvelle entité.

Dans ces cas, la constitution d'un Établissement Stable permet d'améliorer la communication avec le système bancaire italien.

4.b. La comptabilité française comme une comptabilité sectionnelle ?

La comptabilité française peut être considérée comme une comptabilité sectionnelle ; en effet, bien qu'un véritable bilan civil ne soit pas rédigé et approuvé, la rédaction d'un véritable bilan est nécessaire et propédeutique à la déclaration de revenus de la Société, modèle 2065.

Cette comptabilité sectionnelle peut être reprise dans la comptabilité de la Maison Mère, soit mensuellement, soit annuellement.

Néanmoins, pas tout le monde utilise ce système. D'autres préfèrent tenir une double comptabilité, française et italienne, aux fins d'avoir un contrôle immédiat et ponctuel ou pour avoir un double contrôle.

4.c. Les provisions

Les provisions sont très fréquentes dans la comptabilité française. Elles ne sont pas particulièrement normées du point de vue fiscal, comme c'est le cas en Italie. Généralement, elles sont déductibles fiscalement dans le respect du principe d'inhérence.

Il est essentiel qu'elles soient déterminées ou déterminables ; à défaut, c'est-à-dire quand elles sont constituées à titre prudentiel, elles ont plutôt la nature de fonds risqués génériques et en conséquence taxés.

On peut trouver des provisions pour le risque d'impayé de la part des clients, pour les frais concernant les exécutions forcées des créances, pour les frais de justice, pour les contestations éventuelles.

Pour les chantiers on peut avoir des provisions pour les vices et défauts cachés, même sur la base d'une série statistique suffisamment probante.

Chaque événement susceptible d'entraîner des charges futures et suffisamment démontrables et quantifiables peut donner lieu à des provisions.

Dans les années suivantes ces provisions feront l'objet d'une surveillance constante, en déterminant une augmentation, une réduction ainsi qu'une annulation.

Pour cette raison il conviendra garder des fiches individuelles pour chaque provision aux fins d'en suivre l'évolution au fil du temps.

4.d. Les Compte Annuels français doivent être retraités selon les règles civiles et fiscales italiennes

À moins que la Maison Mère n'opte pas pour la "Branch exemption", elle devra intégrer le résultat économique de source étrangère avec celui national aux fins de la détermination exacte du résultat mondial, même pour la récupération des pertes éventuelles de l'Établissement Stable et des impôts éventuels payés à l'étranger en vertu de l'article 165 du TUIR, en accordant une attention particulière au retraitement des comptes de la comptabilité de l'Établissement Stable, conformément aux principes comptables italiens, tant pour son inclusion dans le bilan de la Maison Mère, que pour le recalcul du résultat fiscalement imposable comme prévu par le TUIR, qui pourrait différer considérablement de celui déclaré en France (au travers de la déclaration de résultats 2065-SD).

Cela parce que les postes non déductibles fiscalement en France sont rares et même les provisions, bien que soumises à l'évaluation faite directement par l'entreprise et ses professionnels, si cohérentes, sont rarement considérées non déductibles fiscalement et contestables de la part de l'administration financière française.

En ce qui concerne les prix de transfert, il faut tenir une documentation complète, permettant de justifier la politique des prix de transfert dans le cadre de toutes les transactions, de toute nature, réalisées avec les entreprises associées, seulement pour les personnes morales dont le chiffre d'affaires ou dont l'actif brut, figurant sur le bilan, est égale ou supérieur à 400 millions d'euros.

Cela explique les incompréhensions que souvent se créent avec les sociétés italiennes, car, en raison des limites ci-dessus, toutes les petites et moyennes entreprises sont en effet exclues des contrôles en matière de prix de transfert.

Ceci se produit même si récemment est apparue une tendance, de la part des bureaux des impôts français, à vérifier même les entreprises avec un chiffre d'affaires de quelques dizaines de millions d'euros et en quelque cas même avec quelques millions d'euros.

www.michelinimauro.it Biblioteca Creazione d'impresa in Francia, in Italia e in Svizzera 1.3.5 I prezzi di trasferimento 4 – Contenu de la documentation sur les prix de transfert. Data 19/09/2018.

→ <https://www.michelinimauro.it/creazione-dimpresa-in-francia-in-italia-e-in-svizzera/i-prezzi-di-trasferimento-81-226-0.htm>

Le résultat d'exercice de l'Établissement Stable étranger, si l'option pour la "branch exemption" n'a pas été faite, doit être déterminé séparément dans la comptabilité de la Maison Mère italienne, qui, en soi, n'est pas obligée à la tenue de toutes les écritures dont à l'article 14 du DPR n° 600/73.

Les contreparties des opérations effectuées entre la Maison Mère et l'Établissement Stable sont inscrites dans les charges et produits d'exercice. Ces contreparties ont seulement le but de faire sortir la matière imposable dans l'Etat où l'Établissement Stable est situé, même si du point de vue civile il s'agit seulement de passages internes qui ne représentent pas des opérations effectuées puisqu'elles sont réalisées entre deux entités non juridiquement distinctes. Aux fins du bilan civile de l'entreprise, les redevances de ces opérations doivent être éliminées puisqu'elles ne représentent pas des opérations réalisées.

L'Établissement Stable doit tenir un véritable livre-journal, qui doit respecter la législation italienne, avec le report des soldes relatifs, sur une base mensuelle ou trimestriel dans le livre-journal de l'entreprise italienne (autrement elle doit convertir la comptabilité locale dans les 60 jours, pour permettre à la Maison Mère de présenter une situation comptable mise à jour en cas de contrôle).

L'Établissement Stable est considéré par l'OCDE comme une entreprise distincte et séparée par rapport à la Maison Mère, de la même façon dont une filiale est rapportée à la société mère, surtout aux fins des prix de transfert.

Il n'existe pas d'obligations particulières en matière d'indication des relations avec les Établissements Stables dans le bilan et dans l'annexe ; il faudra simplement indiquer, si importante, dans la répartition des produits des ventes, la quote-part des recettes qui a été réalisée en France (article 2427 n° 10 du code civil), et dans la relation sur la gestion, les éléments d'identification de l'Établissement Stable en France (article 2428 du code civil).

Vu qu'en France doit être produite la déclaration 2065-SD, qui puise ses informations par une comptabilité quotidienne ordonnée rapportée sur le livre-journal et consultable par le grand livre, il ne sera donc pas nécessaire de répliquer en Italie ladite comptabilité, en pouvant garder seulement un journal sectionnel dans lequel résumer par postes et par totaux les mouvements comptables de l'Établissement Stable. Cependant, pour un contrôle plus efficace il est recommandé que les totaux soient reportés mensuellement.

En Italie, le résultat économique de l'Établissement Stable en France, là déclaré avec la déclaration 2065-SD, doit être indiqué ensuite dans la déclaration Unico SC, dans le cadre CE, aux fins de pouvoir déterminer le crédit d'impôt revenant, conformément à l'article 165 du TUIR.

L'Établissement Stable est souvent dépourvu d'un fonds de dotation et même de ces ressources minimales nécessaires pour soutenir son activité. Donc, toutes les opérations qui existent entre la Maison Mère,

l'Établissement Stable en France et les tiers, parmi lesquels surtout les fournisseurs de l'Établissement Stable, doivent transiter, là où non directement imputables sur l'Établissement Stable, quant à la comptabilité italienne, dans un compte de liaison et, quant à la comptabilité française, dans le même compte de liaison 181.

Il faut en outre prêter très attention dans le cas où l'Établissement Stable supporte des intérêts débiteurs ; dans ce cas, en présence ou en l'absence d'un fonds de dotation, il sera toutefois nécessaire procéder à un calcul, réel ou virtuel, aux fins d'établir si ces intérêts débiteurs déduits, soient déductibles fiscalement, comme c'est le cas pour chaque entreprise indépendante et non liée.

Ils pourront donc être considérés déductibles, seulement ces intérêts débiteurs qu'une entreprise indépendante aurait soutenus, selon les financements qui auraient été contractés, si l'Établissement Stable avait pu disposer d'un fonds de dotation approprié.

4.e. L'impact de la déclaration 2065-SD sur la déclaration Revenus SC

Compte tenu que les taux du IS et du IRES sont en train de converger (25% et 24%) et qu'en France il existe un taux réduit du 15% jusqu'à 44.500€ de résultat imposable, mais que la base imposable en France est certainement plus basse que l'italienne, vu qu'elle ne supporte pas ces restrictions fiscales typiques de la comptabilité italienne (0,5 pour les créances douteuses, déductibilité partielle pour les voitures particulières, frais de téléphone, portables etcetera), on peut dire que l'impact de la déclaration 2065-SD sur la déclaration revenus SC sera presque nul et qu'en présence de résultats imposables dans les deux pays il est envisageable que tout l'impôt payé en France à titre IS soit déductible en Italie comme IRES en fonction de ce qui est prévu à l'article 165 du TUIR.

RF : https://rfcomptable.grouperf.com/lien_bofip/index.php?mode=article&id=4271-PGP&datePlan=2018-08-13&bg=3903&bd=3904&niv=5

4.f. Le rôle du "Revisore Legale"

Une attention particulière doit être accordée de la part du "Revisore Legale" sur les comptes rédigés par l'Établissement Stable en France ; cela parce que, alors que normalement à l'égard d'une structure juridiquement autonome, on est en présence, tant d'une attestation de la part de l'Expert-comptable, que, dans les structure plus grandes, d'un rapport de la part du/des Commissaires aux comptes, dans le cadre d'un Établissement Stable on peut avoir au mieux une simple attestation de la part de l'Expert-comptable, attestation que, toutefois, ne suit pas les canons classiques prévus en matière de bilan.

Donc, il s'agit en substance d'une attestation générique qui ne peut pas constater la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels. Déjà dans une attestation classique, il est déclaré qu'on n'est pas en présence d'une « Audit », ma ici on n'est même pas en présence des comptes annuels et donc l'attestation ne peut qu'être forcément générique.

Pensons seulement à ces situations où l'Établissement Stable ne dispose même pas d'un compte bancaire français ; toute la comptabilité s'appuie sur les informations et sur les feuilles Excel reçus de la Maison Mère, en étant donc dans l'impossibilité de leur effectuer une certification.

Voilà, donc, que le rôle du "Revisore Legale" peut devenir central lors d'un contrôle, surtout dans ces situations où le système comptable est basé sur une comptabilité sectionnelle, au moins pour ce qui concerne la France.

Alternativement, il sera donc nécessaire d'agrandir la gamme des contrôles effectués par l'"Expert-comptable" français ou déléguer la fonction de contrôle directement au DAF au sein de la société, ou à des tiers.

Si, au contraire, la comptabilité de l'Établissement Stable est tenue en parallèle avec celle de la Maison Mère, évidemment l'exigence mentionnée disparaît.

10. Qu'est-ce que l'article 15 de la Convention Italie France prévoit en matière de travail indépendant

LE DÉTACHEMENT DU SALARIÉ AU-DELÀ DES 183 JOURS

Préambule :

Le régime fiscal de la rémunération conventionnelle visé à l'article 51 huitième alinéa du TUIR :

Par dérogation aux dispositions des alinéas de 1 à 8, le revenu salarial, fourni à l'étranger pendant une période ininterrompue et comme objet exclusif du rapport de salariés que dans un délai de douze mois séjournant dans l'État étranger pour une période supérieure à 183 jours, est déterminé en fonction des rémunérations conventionnelles définies chaque année avec le décret du Ministre du travail et de la sécurité sociale visées à l'article 4 premier alinéa, du décret-loi 31 juillet 1987, n. 317, converti, avec des modifications, par la loi 3 octobre 1987, n. 398.

Aux fins de l'application de la taxation, de la soi-disant rémunération conventionnelle, visée à l'article 51 huitième alinéa du TUIR, les conditions suivantes doivent être respectées :

-le salarié a dû servir une activité à l'étranger, pendant une période ininterrompue et comme objet exclusif du rapport de travail, dans un délai de douze mois, en séjournant dans l'état étranger, pendant une période supérieure à 183 jours et doit pouvoir être considéré résident fiscalement en Italie conformément à l'article 2, deuxième alinéa du TUIR.

On considère quelqu'un résident fiscalement en Italie si :

- a) S'avère être inscrit à l'état civil de la mairie pour la plupart de la période d'imposition (essentiellement, il doit y être inscrit pour plus de 183 jours dans l'année solaire considérée).
- b) S'avère avoir la résidence, au sens du code civil (s'avère avoir, donc, une résidence habituelle en Italie) (article 43 du code civil).
- c) S'avère avoir le domicile, au sens du code civil (s'avère, donc, avoir son centre d'intérêts économiques en Italie) (article 43 du code civil).

La réalisation même d'une seule de ces conditions, détermine la qualité de résident fiscal en Italie.

Je signale que la notion des 183 jours prévue par l'article 51 huitième alinéa bis du TUIR soit différente de celle prévue par l'article 2 deuxième alinéa encore du TUIR. Dans le premier cas les douze mois sont comptés à partir de l'entrée dans l'état étranger, alors que dans le deuxième cas, ils sont comptés à partir du 1^{er} janvier de l'année considérée. Cela peut déterminer des asymétries notables au niveau de la déclaration de revenus en Italie.

VEUILLEZ NOTER : La législation fiscale italienne dispose qu'un sujet, à la survenance d'au moins **une** des conditions ci-dessus, soit **considéré résident fiscal en Italie pour toute l'année fiscale, ou bien qu'il ne le soit pas. Elle n'est donc pas reconnue la possibilité d'être considéré résident fiscal, pour une seule période de l'année fiscale.** La même situation survient du côté français, conformément à l'article 4B du C.G.I.

Clairement, à l'apparition de la condition de résident fiscal en Italie, il en résulte que, en fonction de l'article 3 premier alinéa du TUIR, **le sujet soit taxé en Italie sur une base mondiale, pour les revenus partout produits.**

En France, au contraire, la norme de référence relative est l'article 4B du C.G.I., qui prévoit la notion de "foyer". Le foyer, au sens français, est quelque chose de plus large de la notion de ménage, c'est vraiment le lieu physique où se déroule effectivement la vie familiale. En conséquence, il faut accorder une attention particulière aux cas où le travailleur déménage en France, même si temporairement, avec son conjoint et ses enfants, il ne s'inscrit pas au AIRE, si italien, (parce que, ou il ne le sait pas, ou parce qu'il ne pense pas de dépasser les douze mois prévus par la législation) et, ce faisant, il s'expose au risque d'être considéré, tant résident en France qu'en Italie.

Les rémunérations conventionnelles sont publiées chaque année au mois de janvier avec le Décret du Ministère du Travail et de la sécurité sociale.

Pour déterminer la rémunération conventionnelle à appliquer pour le calcul des impôts, le calcul qui devra être effectué sera le suivant :

Revenu annuel brut / 12 mensualités = rémunération moyenne mensuel

La rémunération moyenne mensuelle devra donc être comparée aux catégories de salaires prévues par le Décret du Ministère du Travail et de la sécurité sociale.

Normalement la charge fiscale et contributive sur la fiche de paie du soi-disant régime conventionnel est considérablement inférieure à celui standard.

www.michelinimauro.it Biblioteca Le Convenzioni contro le doppie imposizioni 5. Art. 15 Convenzione Francia – Italia Lavoro subordinato e dichiarazione dei redditi 2019. Istruzioni per l'uso. I parte. Data 08/05/2019.

- <https://www.michelinimauro.it/le-convenzioni-contro-le-doppie-imposizioni/art-15-convenzione-francia-italia-81-23-0.html>
- <https://www.michelinimauro.it/le-convenzioni-contro-le-doppie-imposizioni/lavoro-subordinato-e-dichiarazione-dei-redditi-2019-istruzioni-per-luso-31-974-0.html>
- https://www.michelinimauro.it/files/file/en/1574152005-1378-1.pdf?_ga=2.215038487.1415186191.1680716098-1998133361.1652173982

www.michelinimauro.it Biblioteca Le Convenzioni contro le doppie imposizioni 5. Art. 15 Convenzione Francia – Italia Lavoro subordinato e dichiarazione dei redditi 2019. Istruzioni per l'uso. II Parte. Data 03/06/2019.

- <https://www.michelinimauro.it/le-convenzioni-contro-le-doppie-imposizioni/art-15-convenzione-francia-italia-81-23-0.html>
- <https://www.michelinimauro.it/le-convenzioni-contro-le-doppie-imposizioni/lavoro-subordinato-e-dichiarazione-dei-redditi-2019-istruzioni-per-luso-31-983-0.html>
- https://www.michelinimauro.it/files/file/en/1574152005-1378-1.pdf?_ga=2.215038487.1415186191.1680716098-1998133361.1652173982
- https://www.michelinimauro.it/files/file/en/1674033423-2062-1.pdf?_ga=2.52133801.1415186191.1680716098-1998133361.1652173982
- https://www.michelinimauro.it/files/file/en/1556784058-1243-1.pdf?_ga=2.248657799.1415186191.1680716098-1998133361.1652173982

www.michelinimauro.it Biblioteca Le Convenzioni contro le doppie imposizioni 5. Art. 15 Convenzione Francia – Italia Lavoro subordinato e dichiarazione dei redditi 2019. Istruzioni per l'uso. III Parte. Data 18/11/2019.

- <https://www.michelinimauro.it/le-convenzioni-contro-le-doppie-imposizioni/art-15-conveznione-francia-italia-81-23-0.html>
- <https://www.michelinimauro.it/le-convenzioni-contro-le-doppie-imposizioni/lavoro-subordinato-e-dichiarazione-dei-redditi-2019-istruzioni-per-luso-31-1046-0.html>

LE DÉTACHEMENT DU SALARIÉ EN DEÇÀ DES 183 JOURS

L'article 15 de la Convention Italie-France dispose que, pour que les rémunérations perçues par le salarié italien pour une activité déroulée en France **soient imposables seulement en Italie**, 3 conditions spécifiques doivent se produire (lettres a, b e c du deuxième alinéa de l'article 15) :

- a) Le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de 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 Etat, et
- c) La charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre Etat.

L'absence même d'une seule des trois conditions mentionnées, comporte les obligations suivantes :

- Le salarié a l'obligation de préparer la déclaration de revenus française (Formulaire 2042) dans les délais (actuellement le 18 mai, de l'année suivante à la perception du revenu).
- Cette déclaration est présentée à partir de la CU ("Certificazione Unica), et doit être envoyée au SIP NR rue du Centre-TSA 20011 93465 NOISY LE GRAND, la première année sur papier et les années suivantes sous forme électronique.
- Le taux applicable doit normalement être le 20% (et le 30% pour la tranche suivante) (article 197 A su C.G.I.).
- En se basant sur cette déclaration (2042), l'administration fiscale française enverra au salarié l'avis d'impôt, avec l'indication de l'impôt due au fisc français au titre de la rémunération perçue.
- Le salarié versera les impôts à l'administration fiscale française et il récupérera après les impôts payés, ou sur base du solde de l'année, de la part de son employeur italien, ou, comme crédit d'impôt pour les revenus produits à l'étranger, lors de la déclaration de revenus en Italie ("Redditi PF o 730").

Au cas où, au contraire, le salarié n'a plus d'employeur chargé de la retenue à la source en Italie, il devra faire, alternativement, soit un solde (ou une compensation du crédit éventuel) de l'IRPEF, sur la déclaration de "Redditi PF" soit, une demande de remboursement, qui, toutefois, va allonger considérablement les délais pour la récupération de son crédit.

Ensuite, aux fins de la récupération de l'impôt payé en France, il faut conserver dans les dossiers, conjointement à la déclaration des revenus présentée (2042), les documents suivants :

- a. L'avis d'impôt ;
- b. La pièce comptable du paiement de l'impôt, payé à titre définitif (article 165 du TU

NB : L'absence des conditions prévues aux point 1, 2 et 3, détermine, comme conséquence, que les rémunérations restent imposables seulement en Italie ; vice versa, quand le séjour du salarié, dans l'année considérée, dépasse les 183 jours, ou la charge de la rémunération est soutenue par un Établissement Stable, les rémunérations sont imposables tant en Italie qu'en France.

Toujours, il est bon de rappeler, que le salarié ne doit pas être considéré fiscalement domicilié en France, conformément à l'article 4B du C.G.I.

11. Les reflets en Italie pour la déclaration des revenus salariaux présentée en France

Après avoir parlé des salariés qui ont été détachés, pour moins de 183 jours, ou pour plus de 183 jours, il faut considérer aussi le cas de ceux qui ont été engagés directement en France par la Société de droit française, ou par l'Établissement Stable en France, émanation directe de la Société de droit italien.

On parle toujours des salariés qui ont été considérés fiscalement résidents en Italie conformément à l'article 2 du TUIR ; on se pose, dans ce cas, la question de savoir si, pour ces salariés, s'applique l'obligation de déclarer en Italie, le revenu de source française, dans le cadre C de la déclaration de Redditi PF, en fonction du soi-disant revenu conventionnel, conformément au huitième alinéa bis de l'article 51 du TUIR, ou si, plutôt, il y a la possibilité de déclarer directement le revenu produit à l'étranger, comme prescrit l'article 165 du TUIR, en partant directement de l'avis d'impôt reçu.

Eh bien, cette obligation de l'article 51 huitième alinéa du TUIR a été supprimée, parce qu'elle pouvait déterminer des discriminations pour ceux qui auraient été injustement taxés plus, dans le cas où le revenu conventionnel aurait été supérieur à celui effectivement perçu.

Personnellement, je pense que c'est plus facile de parler **de revenu conventionnel seulement en présence d'un détachement supérieur (ou dans des cas précis inférieur) aux 183 jours.**

Pensons tout juste à la difficulté de convertir les coefficients français, en matière de taches du salarié, avec les niveaux correspondants italiens, aux fins de déterminer le revenu conventionnel qui doit être **déclaré dans le cadre C.**

Pensons aussi à quel revenu doit être déclaré dans le **cadre CE**, le brut imposable ou le net imposable (déduit du 10%) ou le revenu conventionnel ; cela parce que, dans le cadre C, bien qu'il soit de source étrangère, le revenu sera par la suite retravaillé en profitant de l'abattement fiscal en vigueur en Italie. Entre autre de ces abattements, il y a aussi ceux pour la production du revenu, qui ressemble beaucoup à l'abattement de 10% pour frais forfaitaires, existant en France.

Mais les instructions du cadre CE et la norme de l'article 165 du TUIR, parlent de revenus générés à l'étranger, sans spécifications. Donc, la logique voudrait que, au cas où le revenu conventionnel aurait été déclaré dans le cadre C, avec une CU, comme avec une fiche de paie française, il serait possible de déclarer le revenu produit à l'étranger dans le cadre CE, de façon difforme de celui déclaré dans le cadre C.

D'ailleurs, lors d'un contrôle de la part de l'AE, et les contrôles sont effectués systématiquement, il ne sera pas facile de justifier la conversion des coefficients et la différence éventuelle entre le revenu déclaré dans le cadre C et le revenu difforme éventuel déclaré dans le cadre CE, en suivant les instructions, vis-à-vis de la norme prévue par l'article 165 du TUIR, tandis qu'il serait beaucoup plus simple d'avoir déclaré le même revenu imposable (brut ou net, à voir) en France, et le même impôt payé en France, tant dans le cadre C, que dans le cadre CE, vu que le tout ressort d'un unique document officiel, c'est-à-dire l'avis d'impôt.

Voyons maintenant ce que l'article 165 prévoit – Crédit d'impôt pour les revenus produits à l'étranger.

Quatrième alinéa : l'abattement citée au premier alinéa doit être calculé dans la déclaration relative à la période d'impôt dont appartient le revenu généré à l'étranger auquel se réfère l'impôt dont au même premier alinéa, à condition que le paiement, à titre définitif, ait lieu avant sa présentation. Dans le cas où le paiement à titre définitif ait lieu après, s'applique ce qui est prévu au septième alinéa.

Cinquième alinéa : l'abattement citée au premier alinéa peut être calculé par l'impôt de la période de compétence, même si le paiement à titre définitif a lieu avant le terme de présentation de la déclaration relative à la première période d'impôt suivante. L'exercice de la faculté dont au paragraphe précédent est conditionné **à l'indication**, dans la déclaration des revenus, des impôts étrangères déduites, pour lesquelles le paiement à titre définitif n'a pas encore eu lieu.

Septième alinéa : si l'impôt dû en Italie pour la période d'imposition dans laquelle le revenu étranger a contribué à former la base imposable a déjà été liquidé, on procède à une nouvelle liquidation en considérant aussi l'éventuel revenu étranger complémentaire, et l'abattement s'opère de l'impôt dû, pour la période d'impôt dont se réfère la déclaration dans laquelle elle a été demandée. Si le délai pour le control fiscal est déjà expiré, l'abattement est limitée à la quote-part de l'impôt étranger proportionnelle au montant du revenu produit à l'étranger assujetti à taxation en Italie.

NB : en cas d'omission de la présentation de la déclaration des revenus en Italie ou d'omission d'indication des revenus produits à l'étranger (Redditi PF ou 730), le crédit d'impôt en Italie pour l'impôt payé en France, lors du control fiscal, sera définitivement perdu (voir huitième alinéa de l'article 165 du TUIR).

Ci-dessous les articles du C.G.I. et des B.O.I. commentés (en rouge les points principaux de la législation sont mis en évidence et en vert le commentaire)

Article 197 du C.G.I.

Version en vigueur depuis le 01 janvier 2023

I– En ce qui concerne les contribuables visés à [l'article 4 B](#), il est fait application des règles suivantes pour le calcul de l'impôt sur le revenu :

1. L'impôt est calculé en appliquant à la fraction de chaque part de revenu qui excède 10 777 € le taux de :
 - 11 % pour la fraction supérieure à 10 777 € et inférieure ou égale à 27 478 € ;
 - 30 % pour la fraction supérieure à 27 478 € et inférieure ou égale à 78 570 € ;
 - 41 % pour la fraction supérieure à 78 570 € et inférieure ou égale à 168 994 € ;
 - 45 % pour la fraction supérieure à 168 994 €.

2. La réduction d'impôt résultant de l'application du quotient familial ne peut excéder 1 678 € par demi-part ou la moitié de cette somme par quart de part s'ajoutant à une part pour les contribuables célibataires, divorcés, veufs ou soumis à l'imposition distincte prévue au 4 de l'article 6 et à deux parts pour les contribuables mariés soumis à une imposition commune.

Article 197 A

Les règles du 1 et du 2 du I de l'article 197 **sont applicables pour le calcul de l'impôt sur le revenu dû par les personnes qui, n'ayant pas leur domicile fiscal en France :**

- a. Perçoivent des revenus de source française ; **l'impôt ne peut, en ce cas, être inférieur à un montant calculé en appliquant un taux de 20 % à la fraction du revenu net imposable inférieure ou égale à la limite supérieure de la deuxième tranche du barème de l'impôt sur le revenu et un taux de 30 % à la fraction supérieure à cette limite ;**

Article 197 B

Pour la fraction n'excédant pas la limite supérieure, fixée par l'article 182 A III, des traitements, **salaires, pensions et rentes viagères de source française servis à des personnes de nationalité française qui n'ont pas leur domicile fiscal en France**, l'imposition établie dans les conditions prévues à l'article 197 A ne peut excéder la retenue à la source applicable en vertu de l'article 182 A. En outre, cette fraction n'est pas prise en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu établi en vertu de l'article 197 A a et la retenue à laquelle elle a donné lieu n'est pas imputable. Toutefois, le contribuable peut demander le remboursement de l'excédent de retenue à la source opérée lorsque la totalité de cette retenue excède le montant de l'impôt qui résulterait de l'application des dispositions du a de l'article 197 A à la totalité de la rémunération.

En cas de pluralité de débiteurs, la situation du contribuable est, s'il y a lieu, régularisée par voie de rôle.

Article 182 A

Version en vigueur depuis le 07 mai 2022

I. A l'exception des salaires entrant dans le champ d'application de l'article 182 A bis, **les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, de source française, servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France donnent lieu à l'application d'une retenue à la source.**

II. La base de cette retenue est constituée par le montant net des sommes versées, déterminé conformément aux règles applicables en matière d'impôt sur le revenu, à l'exclusion de celles qui prévoient la déduction des frais professionnels réels.

III.- La retenue est calculée, selon un tarif correspondant à une durée d'un an, en appliquant à la fraction des sommes soumises à retenue qui excède 15 228 € le taux de :

- a) **12 %** pour la fraction supérieure à 15 228 € et inférieure ou égale à 44 172 € ;
- b) **20 %** pour la fraction supérieure à 44 172 €.

V. La retenue **s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues à l'article 197 A.**

COMMENTAIRE : Les gens non qui ne sont pas domiciliés fiscalement en France, conformément à l'article 4B du C.G.I., subissent une retenue à la source (RAS) du 12 et du 20%, imputable après sur celle de l'article 197A du C.G.I..

JE SUIS NON-RÉSIDENT. COMMENT DÉCLARER MES SALAIRES ET COMMENT SONT-ILS IMPOSÉS ?

En effet, selon que vous êtes résident ou non-résident, vous n'allez pas être imposé de la même manière.

Pour les **résidents**, les salaires, sont désormais soumis au prélèvement à la source (**PAS**).

Les non-résidents restent soumis à la retenue à la source des non-résidents pour ces revenus, s'ils sont considérés comme de source française imposables en France en application des conventions internationales.

Le service des impôts des particuliers non-résidents (SIPNR) est, dans ce cas, votre service gestionnaire pour l'impôt sur le revenu.

Attention : bien qu'ayant votre domicile à l'étranger, vous pouvez être considéré comme résident fiscal en France.

COMMENTAIRE : les domiciliés fiscalement en France, conformément à l'article 4B du C.G.I, sont soumis au prélèvement à la source (PAS), alors que, ceux qui ne sont pas domiciliés fiscalement en France, toujours conformément à l'article 4B du C.G.I, sont soumis à la retenue à la source (RAS).

Attention : bien qu'en ayant un domicile à l'étranger, les conditions pour l'application de l'article 4B du C.G.I. pourraient toutefois se produire

Le service fiscalement compétent pour gérer votre impôt sur le revenu est le service des impôts des particuliers non-résidents (SIPNR)

Revenus correspondant à des salaires

Sauf dispositions contraires prévues par les **conventions fiscales internationales**, vous devez déclarer les sommes suivantes que vous avez perçues au titre d'une activité exercée en France :

- **salaires**, vacances, congés payés, pourboires... ;

Vos salaires doivent être indiqués dans les rubriques 1AF et suivantes (soumis à la retenue à la source des non-résidents) de la déclaration de revenus n°2042 afin de ne pas être pris en compte pour le prélèvement à la source (PAS).

Le cas échéant, vous devrez déclarer la retenue à la source qui aura été prélevée par votre employeur en précisant la **durée d'activité sur le formulaire n° 2041-E.**

Attention :

- **Si vous souhaitez modifier la période concernée dans la 2041 E**, il convient de cocher la case "Non" à la question " Avez-vous perçu chacun de vos revenus (salaires, pensions) pour une activité à temps plein du 01/01/2022 au 31/12/2022 ? ". Les champs seront à nouveau disponibles pour modifier les périodes.

- **En l'absence de prélèvement de RAS NR, il convient de porter "0".**

Pour plus d'informations sur la retenue à la source et ses modalités déclaratives, reportez-vous à : [Je suis non-résident. Comment est calculée la retenue à la source prélevée par mon employeur ? Comment dois-je la déclarer ?](#)

MAJ DINR PART le 31/01/2023

COMMENTAIRE : La rémunération doit être indiquée dans la rubrique 1AF de la déclaration de revenus 2042, et la RAS, en en précisant la durée de l'activité, dans le formulaire 2041-E.

Pour les résidents fiscaux, les salaires sont soumis au **prélèvement à la source (PAS)**.

Les non-résidents fiscaux sont quant à eux soumis à la **retenue à la source** des non-résidents pour ces revenus, s'ils sont considérés comme de source française imposables en France **en application des conventions internationales.**

Selon le pays où vous résidez, vous pouvez vous reporter à la page [Je suis non-résident. Quels sont les principaux revenus à déclarer ?](#) sous impots.gouv.fr, rubrique [International Particulier / Je ne suis pas résident de France mais j'ai des intérêts en France.](#)

La retenue à la source spécifique des non-résidents (RAS NR) est prélevée par votre employeur. Elle est calculée par tranches de revenus aux taux de **12 et 20 %**, selon un barème annuel et après un **abattement de 10 %**.

Pour plus de détails sur le barème de la RAS NR vous pouvez vous reporter [à Je suis non-résident. Comment est calculée la retenue à la source prélevée par mon employeur ? Comment dois-je la déclarer ?](#)

En tant que non-résident fiscal :

- vos salaires doivent être indiqués dans les rubriques **1AF et suivantes de la déclaration de revenus n°2042** ;

En principe, si votre employeur a bien servi les déclarations DSN / PASRAU, la case 8TA sera préremplie du montant de la RAS NR prélevée sur vos revenus.

Attention : la RAS NR reportée en case 8TA se distingue de la retenue à la source prélevée sur les revenus des résidents fiscaux de France dans le cadre du prélèvement à la source (cases 8HV, 8IV, 8JV, 8KV).

Vous êtes donc invité à compléter ou corriger, si nécessaire, l'ensemble des données figurant dans la rubrique 8 "Prélèvement à la source et divers" de la déclaration 2042.

Dans la notice n° 2041-E, vous trouverez des exemples chiffrés pour vous aider à bien remplir le formulaire (tableau) de déclaration de la retenue à la source.

COMMENTAIRE : Si votre employeur a correctement rempli les déclarations DSN/PASRAU, la case 8TA sera préremplie du montant de la RAS NR subie ; autrement elle sera remplie par vos soins.

ATTENTION : les cases 8HV, 8IV, 8JV, 8KV ne doivent pas être remplies, vu qu'elles concernent seulement ceux qui sont soumis au PAS.

Les revenus soumis aux 2 premières tranches de la retenue à la source (RAS NR) ne sont pas pris en compte pour calculer l'impôt dû

Les tranches de la retenue à la source à 0 et 12 % ont un caractère libératoire. Cela signifie que le montant des revenus nets après abattement de 10 % concernés par ces deux tranches ne seront pas pris en compte pour le calcul de votre impôt.

En revanche, la retenue à la source calculée au taux de 20 % sera directement déductible de votre cotisation d'impôt sur le revenu. Le montant de la retenue à la source qui a été prélevée sur vos revenus n'est donc prise en compte sur votre avis d'imposition qu'à hauteur de cette dernière tranche.

MAJ DINR PART le 23/01/2023

Date de début de publication du BOI

28/12/2018

Identifiant juridique

BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10

COMMENTAIRE : Les tranches du 0 et du 12%, sont considérés à titre d'impôt. Attention que, à mon avis, le revenu imposable en Italie, doit être calculé hors réduction forfaitaire du 10% pour frais de production du revenu.

IV. Calcul de la retenue

A. Salaires

190

La retenue à la source doit être pratiquée et versée au Trésor par l'employeur. Elle dispense le salarié de toute déclaration si les deux conditions suivantes sont simultanément remplies :

- sa rémunération imposable n'excède pas la limite à partir de laquelle s'applique le taux de 20 % ; *
- il ne perçoit pas d'autres revenus passibles de la retenue à la source et impliquant une régularisation par voie de rôle (cf. VI § 260 et 270).

La retenue à la source ne prend pas en compte les charges de famille. Mais compte tenu du fait qu'elle s'applique sur les seuls traitements et salaires de source française à un taux modéré, elle aboutit dans la majorité des situations à une imposition plus légère que celle qui frapperait une personne ayant son domicile en France.

Date de début de publication du BOI

28/12/2018

Identifiant juridique

BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10

*Quel est son barème ?

Le barème de la retenue à la source des non-résidents (RAS NR) évolue chaque année :

Revenus perçus en 2023 :

Taux applicable	Année	Trimestre	Mois	Semaine	Jour
0 % pour la fraction de la rémunération inférieure à :	moins de 16 050 €	moins de 4 013 €	moins de 1338 €	moins de 309 €	moins de 51 €
12 % pour la fraction des revenus comprise entre :	16 050 € à 46 557 €	4 013 € à 11 639 €	1 338 € à 3 880 €	309 € à 895 €	51 € à 149 €
20 % pour la fraction des revenus supérieure à :	au-delà de 46 557 €	au-delà de 11 639 €	au-delà de 3 880 €	au-delà de 895 €	au-delà de 149 €

Revenus perçus en 2022 :

Taux applicable	Année	Trimestre	Mois	Semaine	Jour
0 % pour la fraction de la rémunération inférieure à :	moins de 15 228 €	moins de 3 807 €	moins de 1 269 €	moins de 293 €	moins de 49 €
12 % pour la fraction des revenus comprise entre :	15 228 € à 44 172 €	4 013 € à 11 639 €	1 269 € à 3 681 €	293 € à 849 €	49 € à 142 €
20 % pour la fraction des revenus supérieure à :	au-delà de 44 172 €	au-delà de 11 043 €	au-delà de 3 681 €	au-delà de 849 €	au-delà de 142 €

Ces dispositions n'ont pas pour effet de limiter les obligations déclaratives des contribuables à la fraction du salaire, de la pension ou de la rente soumise à la retenue à la source au taux de 20 % . Le contribuable doit, dans tous les cas, porter sur la déclaration annuelle des revenus le montant total des revenus imposables en France dont il a eu la disposition au cours de l'année d'imposition, ainsi que le total de la retenue à la source à laquelle ces revenus ont donné lieu.

COMMENTAIRE : Ces tranches, du 0 et du 12 %, bien qu'en étant considérés à titre d'impôt, n'ont pas comme effet celui de limiter les obligations déclaratives des contributeurs à la seule fraction de la RAS au 20%. Le contributeur doit, dans tous les cas de figure, porter en Italie, sur la déclaration annuelle des revenus, le montant total des revenus imposables en France, dont il a eu la disponibilité, ainsi que le total des RAS que ces revenus ont subi.

320

Ces renseignements permettent notamment :

- en ce qui concerne les salaires, d'apprécier sur la totalité de la rémunération les limites d'application de la déduction forfaitaire de 10 % ou encore de fixer, s'il y a lieu, le montant des frais réels professionnels correspondant à cette fraction excédentaire et dont le contribuable peut être autorisé à faire état ;

COMMENTAIRE : Ci-dessous la notice pour la compilation de la déclaration des revenus 2042 (432 pages, voir surtout pag.69-70-71)

https://www.impots.gouv.fr/www2/fichiers/documentation/brochure/ir_2022/pdf_integral/brochure_ir_2022.pdf

La déclaration papier

En 2023, **vous n'avez pas accès à la déclaration en ligne** et devez donc souscrire une **déclaration papier** si :

- vous déclarez vos revenus en France pour la première fois,

Si vous continuez à déclarer papier ou souhaitez toujours recevoir votre déclaration par voie postale, le formulaire n°2041-E et sa notice vous sont envoyés par courrier, dans un pli séparé de votre déclaration n°2042.

Application des taux minimums d'imposition

Si vous êtes domicilié fiscalement hors de France, vous êtes imposé sur vos seuls revenus de source française imposables en France au regard des conventions fiscales internationales.

Votre impôt est calculé en appliquant le quotient familial (situation de famille) plafonné comme pour les résidents, ainsi que le barème progressif **mais avec un taux d'imposition de 20 % minimum dans le cas où le taux issu du barème progressif serait inférieur**. Au-delà, le barème progressif est appliqué.

Différents taux minimums d'imposition sont prévus (art. 197 A du code général des impôts) en fonction du revenu net imposable et de la source du revenu :

Pour les revenus de source française, le taux minimum d'imposition **est fixé à 20% pour un revenu net imposable jusqu'à 27 478 € et à 30% au-delà** (revenus perçus en 2022) ;

Les tranches de la **retenue à la source à 0 et 12 % ont un caractère libératoire (art. 197 B du CGI)**. Cela signifie que le montant des revenus nets après abattement de 10 % concernés par ces deux tranches ne seront pas pris en compte pour le calcul de votre impôt.

En revanche, la retenue à la source calculée au taux de 20 % sera directement déductible de votre cotisation d'impôt sur le revenu.

Le montant de la retenue à la source qui a été prélevée sur vos revenus n'est donc prise en compte sur votre avis d'imposition qu'à hauteur de cette dernière tranche.

Concernant les frais réels

Si vos salaires ont été soumis à une retenue à la source, seule la partie imposée au taux de 20% est prise en compte pour la détermination de votre revenu imposable. Il en va de même pour les frais réels. Vous ne devez déclarer que la partie des frais qui concerne les salaires imposés à l'impôt sur le revenu (c'est à dire soumis à la tranche non libératoire).

DÉCLARATION DE LA RETENUE À LA SOURCE N° 2494-SD

Pagina 63 di 67

- (1) Sous réserve des **stipulations des conventions fiscales**, les salaires versés à un résident d'un autre Etat ou territoire au titre d'une activité exercée en France, sont soumis à une retenue à la source. Ce principe comporte des exceptions notamment pour les **missions de courte durée** ainsi que pour les rémunérations versées à certains travailleurs **frontaliers**, aux professeurs, aux chercheurs ou aux étudiants.

COMMENTAIRE : Donc aucune imposition en France, pour les missions de courte durée (qui ne dépassent pas les 183 jours et sous réserve des conditions prévues à l'article 15 de la Convention), ainsi que pour les rémunérations versées aux frontaliers (pour la France les départements du 04-05-06 et pour l'Italie le Régions frontalières de la Vallée d'Aoste, du Piémont et de la Ligurie, quatrième alinéa de l'article 15 et du Protocole).

Pour les revenus versés à des **beneficiaires résidant à l'étranger** sur lesquels s'applique déjà un **dispositif de retenue à la source (articles 182 A, 182 A bis et 182 A ter du CGI)**, **le PAS n'apporte pas de modification.**

Le mécanisme actuel de retenue à la source spécifique aux non-résidents continue de s'appliquer. Les systèmes de paiement de l'impôt sur le revenu coexisteront et ne sont aucunement cumulatifs.

Il est rappelé qu'en fonction du statut de résident fiscal ou non du bénéficiaire, le verseur de revenus doit :

- ***appliquer le PAS**, avec le taux transmis par la DGFIP ou à défaut un taux non personnalisé, si le bénéficiaire des revenus **est résident fiscal français** ;
- ***appliquer la RAS** prévue à l'article 182A du CGI (cas général) si le bénéficiaire des revenus **est non-résident fiscal** et que la convention fiscale signée entre la France et le pays de résidence du **bénéficiaire l'y autorise**. Dans cette deuxième hypothèse, même si un taux est transmis par la DGFIP via le CRM, il ne doit pas être appliqué.

Dans certains cas, la convention fiscale signée entre le pays de résidence et la France prévoit **l'imposition exclusive dans le pays de résidence, par exemple les régimes dits des « travailleurs frontaliers »**. **Dans ce cas, le verseur de revenus n'opère aucune retenue à la source (ni article 182A du CGI ni PAS), et cela même si la DGFIP a transmis un taux via le CRM.**

COMMENTAIRE : Pour les Frontaliers aucune RAS et aucune PAS doit être appliquée.

Depuis la mise en œuvre du Prélèvement à la source (PAS) à compter du 01/01/2019, toutes les sommes déclarées dans le bloc " Versement individu - S21.G00.50 " sont soumises au PAS dans les conditions de droit commun. Concernant les bénéficiaires ayant transmis une adresse à l'étranger à leur collecteur, **les revenus perçus ne sont pas soumis au PAS mais à la RAS (art.182 A du CGI) dès lors que le collecteur est avisé du régime fiscal du bénéficiaire.**

Afin d'éviter de soumettre au PAS des sommes ayant fait l'objet d'une retenue à la source (article 182 A CGI), il convient de procéder ainsi :

- **L'individu a une adresse à l'étranger :**

Renseigner le bloc « Versement individu – S21.G00.50 » de la façon suivante :

- « Date de versement – S21.G00.50.001 » : date de versement de la RNF du mois de versement du revenu
- « Rémunération nette fiscale - S21.G00.50.002 » : montant de la RNF (sans déduire le montant de RAS appliquée, ni l'abattement de 10%)
- « Taux de prélèvement à la source - S21.G00.50.006 » : 0.00
- « Type de taux de prélèvement à la source - S21.G00.50.007 » : code « 13 - Barème mensuel métropole »
- « Montant de prélèvement à la source - S21.G00.50.009 » : 0.00
- « Montant soumis au PAS - S21.G00.50.013 » : 0.00
- « Montant de la retenue à la source des non-résidents déclarée en PASRAU – S21.G00.50.019 » : montant de la retenue à la source effectuée sur les revenus versés aux personnes domiciliées hors de France le mois de la déclaration.

NB : la mention d'un type de taux barème (code 13) et d'une valeur de taux 0.00 % constitue une règle de remplissage d'échappement, signifiant que les montants ne sont pas soumis au PAS car soumis à la RAS (article 182 A CGI). Ces valeurs doivent être mentionnées même si le verseur de revenus dispose d'un taux personnalisé valide transmis par la DGFIP au sein d'un CRM pour ce bénéficiaire.

Il peut être toléré, dans le seul cas où un taux de 0,00 % a été transmis par la DGFIP comme taux personnalisé pour ce bénéficiaire, d'indiquer un type de taux « 01 » et l'identifiant du CRM ayant véhiculé ce taux.

- **Procédure à suivre en cas de déménagement en cours de mois : l'individu déclare un départ à l'étranger ou un retour en France :**

- Mois du départ à l'étranger : soumettre les revenus imposables versés à l'individu au PAS (Rémunération Nette Fiscale, type de taux, taux de PAS, montant de PAS et montant soumis au PAS renseignés - Montant de la retenue à la source des non-résidents déclarée en PASRAU non renseignée)
- Mois du retour en France : soumettre les revenus imposables versés à l'individu à la RAS des non-résidents (Rémunération Nette Fiscale et Montant de la retenue à la source des non-résidents déclarée en PASRAU renseignés - Montant de PAS et montant soumis au PAS renseignés à 0.00)

En conclusion :

CONDITIO SINE QUA NON : le salarié ne doit pas être domicilié fiscalement en France, conformément à l'article 4B du C.G.I. (points 1-2-3-4-5).

1-FRONTALIERS (pour l'Italie) : Vallée d'Aoste, Piémont et Ligurie, JAMAIS IMPOSABLES EN FRANCE (4^e alinéa de l'article 15 e du Protocole) (PAS DE RAS).

2-DÉTACHEMENT ≤ 183 jours : L'absence des conditions dont aux points 1, 2 et 3, de l'article 15 de la Convention, détermine comme conséquence que les rémunérations restent imposables seulement en Italie (PAS DE RAS).

3- DÉTACHEMENT ≤ 183 jours : L'absence même d'une seule des conditions dont aux points 1, 2 et 3, de l'article 15 de la Convention, détermine comme conséquence que les rémunérations restent imposables tant en Italie qu'en France (possible RAS).

4- DÉTACHEMENT ≥ 183 jours : les rémunérations sont imposables tant en Italie qu'en France (possible RAS).

5-salarié d'une société française ou d'un Établissement Stable (Branch) pas domicilié fiscalement en France, conformément à l'article 4B du C.G.I. (RAS)

6-salariés d'une société française ou d'un Établissement Stable (Branch) fiscalement domiciliés en France, conformément à l'article 4B du C.G.I. (PAS)

Les salariés pas domiciliés fiscalement en France, conformément à l'article 4B du C.G.I., subissent la retenue à la source (RAS) du 12% et du 20% imputable après sur celle de l'article 197A du C.G.I. *

Les salariés fiscalement domiciliés en France, conformément à l'article 4B du C.G.I., subissent le prélèvement à la source (PAS)

Le SIP compétent pour gérer les contribuables soumis aux RAS est le service des impôts des particuliers non-résidents (SIP NR)

Le SIP compétent pour gérer les contribuables soumis aux PAS est le service des impôts des particuliers (SIP) du domicile fiscal du contribuable

Pour ceux qui sont soumis aux RAS :

-la rémunération doit être indiquée dans la rubrique 1AF de la déclaration de revenus 2042, alors que la RAS, en en précisant la durée d'activité, doit être indiquée dans le formulaire 2041-E

-si l'employeur a correctement rempli la déclaration DSN, la case 8TA de la déclaration de revenus 2042, elle sera préremplie du montant de la RAS NR subie, autrement elle sera remplie à vos soins

-les cases 8HV, 8IV, 8JV, 8KV ne doivent pas être remplies, vu qu'elles concernent seulement ceux qui sont soumis au PAS.

-les tranches du 0% et du 12% sont considérés à titre d'impôt (pour la France). Attention, parce que le revenu imposable doit être calculé, à mon avis, hors réduction forfaitaire du 10%, pour frais de production du revenu.

-ces tranches, du 0% et du 12%, même en étant considérées à titre d'impôt, n'ont pas, pour effet, celui de limiter les obligations déclaratives des contribuables à la seule fraction de la RAS au 20%. Le contribuable doit, dans tous les cas, porter sur la déclaration des revenus annuelle française, le montant total des revenus imposables en France, dont il a eu la disponibilité, ainsi que le total des RAS que ces revenus ont subi. Ensuite, ce revenu ainsi déclaré, devra être reporté sur la déclaration des revenus en Italie, avec les observations faites auparavant.

*Pour une correcte application de l'article 197A (taux fixe de 20-30%) au lieu et place de la RAS, écrivez moi à ce sujet.

STUDIO MAURO MICHELE