

# LE REGIME DE PREVOYANCE ET LE REGIME FISCAL DES SALARIES ITALIENS EN DEPLACEMENT OU DETACHES EN FRANCE AUX VUES DES NORMES DU DROIT INTERNE ET DU REGIME CONVENTIONNEL

## 1. Le régime de prévoyance

Afin que l'on puisse parler d'un détachement d'un salarié, il est nécessaire, mais pas obligatoire, qu'il existe un *avenant* contractuel avec lequel la société décide, d'un commun accord avec le salarié, le détachement dans un pays tiers. Dans ce cas il est préférable de communiquer le détachement aux organismes concernés.

De plus, les conditions nécessaires pour que l'on puisse parler de détachement sont que le salarié soit détaché de façon temporaire avec continuité, c'est-à-dire avec un caractère de permanence ou de stabilité suffisante, à disposition exclusive de la société qui le détache et pour une durée de temps (fiscalement) supérieure à 183 jours.

L'on peut néanmoins prévoir des périodes de détachement inférieures à 183 jours pour lesquelles l'on n'applique pas (fiscalement) le régime spécifique prévu par l'alinéa 8bis du T.U.I.R.

Condition *sine qua non* est que le fruit de l'activité appartient à la société qui détache ; cela signifie qu'il doit exister un rapport hiérarchique entre le salarié détaché et l'entreprise qui détache (c.f. : à ce propos le message INPS 16085 « le détachement communautaire » et toute la doctrine à ce sujet) et que le contrôle hiérarchique typique de l'activité de travail subordonné doit être exercé sur le salarié.

Dans ce sens, l'administration de la main d'œuvre (typique du système intérimaire) qui ne prévoirait pas une relation dont le fruit irait au bénéfice de l'entreprise qui détache, mais au profit de l'entreprise intérimaire, ne permet pas l'application de la notion de détachement.

Dans le cas d'espèce de salariés italiens qui :

1. n'ont pas établi un avenant contractuel de détachement
2. la société qui détache n'a pas effectué la communication du détachement aux organismes concernés
3. le salarié est considéré comme en déplacement, même ayant dépassé les 183 jours,
4. la répercussion du coût du personnel sur le siège secondaire a été effectuée au moyen d'une simple répartition du coût annuel de la main d'œuvre en fonction des jours effectivement travaillés pour le siège secondaire et pour la société qui détache
5. le salarié n'est pas inscrit à l'AIRE (Association des Italiens Résidents à l'Etranger) pendant la période considérée

j'estime que le régime de prévoyance du détachement n'est pas applicable.

## 2. Le régime fiscal

Afin que l'on puisse appliquer fiscalement le régime du détachement, c'est à dire le régime conventionnel prévu par l'alinéa 8bis de l'article 51 du T.U.I.R, il est nécessaire que toutes les conditions suscitées, soit la continuité, la subordination exclusive avec la société qui détache, le dépassement des 183 jours, soient réunies ; à ce propos la résolution n.245 de l'année 2007 de l' " Agenzia delle Entrate " y fait référence. Même l'absence d'une seule des conditions suscitées ne permet pas l'application de ce mécanisme particulier favorable aux salariés détachés.

Il est clair que même dans ce cas, la condition *sine qua non* pour l'application est que le salarié ne soit pas inscrit à l'AIRE et qu'il rentre dans le champ d'application dont à l'article 2 du T.U.I.R, c'est à dire qu'il

soit résident fiscal en Italie, étant inscrit au registre d'état civil de la population résidente ou ayant le domicile ou la résidence dans le territoire de l'Etat, aux sens du Code Civil.

A ces conditions le salarié recevra le CUD et sera assujéti aux obligations déclaratives (730/Unico PF) dans le cas d'espèces.

La société va insérer le salarié dans le formulaire 770SA.

### 3. Le régime conventionnel

L'article 15 de la convention Italie-France établi que, afin que le travail subordonné et les rémunérations qui le concernent qu'un salarié italien perçoit relativement à une activité exercée en France soient imposables seulement en Italie, les trois conditions prévues par les lettres a), b) et c) du 2<sup>ème</sup> alinéa doivent être réunies :

- le séjour du salarié italien en France ne doit pas dépasser au total les 183 jours au cours de l'année fiscale considérée (pour le calcul on renvoie au commentaire sur ce sujet)
- les rémunérations sont payées de la part ou pour le compte de la société italienne
- le coût de la rémunération n'est pas à la charge d'un établissement stable que la société italienne a en France.

Pour ce qui concerne le premier point, mise à part la difficulté du décompte des 183 jours, il n'y a pas de doutes en la matière.

Sur le deuxième point, à mon avis, lorsque nous nous trouvons dans le cas suscité au point 4 du paragraphe 1, les conditions ne subsistent pas puisque les rémunérations sont payées directement de la part de la société italienne puisque l'établissement stable (dans ce cas il faut lire siège secondaire) ne possède (ou n'utilise pas) le compte courant bancaire pour effectuer les règlements des rémunérations.

Sur le troisième point, même l'analyse du commentaire au modèle de convention OCDE ne permet pas d'aller au-delà d'une interprétation purement littérale des dispositions de la convention ; en réalité les instructions du côté français (BOI 14 B- 1-94 n.61 du 26/03/1994) ont inséré un « *de fait* » n'existant pas dans le texte de la convention, il semblerait vouloir renforcer le thèse que n'importe quelle condition peut être valable afin de démontrer que la charge de la rémunération a été soutenue par l'établissement stable.

De même, on pourrait soutenir que même une simple répercussion des coûts, voir le suscité point 4 du paragraphe 1, puisse déterminer le même résultat.

Je désapprouve complètement de cette thèse pour deux raisons :

La première est une simple constatation ; même en occasion d'une récente vérification de la part de l'Administration fiscale française, cette hypothèse, entreprise dans un premier temps, a été successivement abandonnée ;

La deuxième raison, qui est bien plus contraignante de la première, est qu'en absence d'instructions en matière, ce qui prime est le sens littéral de la norme ; preuve en est, que la même situation s'est vérifiée en matière d'établissement stable aux fins de la TVA de la part de l'administration fiscale française. Lorsqu'il s'agissait de devoir expliciter le sens de l'article 259 du C.G.I. qui disait que l'opération était assujéti à la TVA lorsqu'elle était effectuée par un établissement stable, normalement, en absence d'instructions, on renvoyait de façon erronée à la notion d'établissement stable prévue par l'article 4 de la Convention Italie - France (qui discipline de façon notoire les impôts directs et pas la TVA).

Seulement récemment (voir instructions du 04/10/10 3°-1-10) cette notion d'établissement stable aux fins de la TVA a été explicitée par l'existence d'un faisceau d'indices (moyens techniques, humains, financiers, etc.), qui pris en compte singulièrement peuvent déterminer, dans l'ensemble, l'existence d'un établissement stable comme une entité de fait et non seulement juridique.

Dans ce sens un approfondissement est nécessaire, seulement académique dans notre cas, si le siège secondaire peut être assimilée à la notion de succursale prévue par l'article 4 de la Convention Italie - France ; dans notre cas cela n'intéresse pas car de toute façon l'existence de l'établissement stable ne dérive pas de l'existence du siège secondaire (*rectius* succursale) mais par contre de l'existence d'une série de chantiers (ou d'un seul chantier) qui dépassent les 12 mois.

Revenant à la notion de supportée (avec référence aux rémunérations suscitées à la lettre c.) et devant à mon avis effectuer une analyse littérale de la norme pour les raisons suscitées, j'observe que la version italienne du mot est sensiblement différente de la française ; le mot français dit « supportée », qui signifie un coût mis à la charge de, alors que le mot italien parlant de soutenu, pourrait et devrait laisser entendre que les coûts en question sont seulement ceux qui partent directement du siège secondaire en vertu d'un rapport direct et organique entre l'établissement stable et le salarié subordonné.

Certainement cet argument mériterait un approfondissement de la part de juristes internationaux spécialisés en la matière.

En conclusion, au mois pour ceux ne dépassant pas les 183 jours, j'estime que, dans le cas d'espèces, les dispositions des lettres a), b), c) du deuxième alinéa de l'art. 15 de la Convention Italie - France ne sont pas réunies et en conséquence, pour un salarié subordonné, l'obligation déclarative en Italie du revenu perçu en France, subsiste.

Pour ceux dépassant les 183 jours, j'estime que, n'ayant pas respecté même un seul des critères dont aux lettres a), b), c) du deuxième alinéa de l'art. 15 de la Convention Italie - France (dans le cas d'espèces celui des 183 jours) l'obligation déclarative en France du revenu perçu en France se déclenche (ce qui se superpose évidemment à ce qui est prévu par l'alinéa 8bis de l'article 51 du T.U.I.R.).

#### **4. Le regime fiscal en France**

Sur la base de l'article 182 A I du CGI, les salaires "servis" à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France (et application faite du régime conventionnel), donnent lieu à l'application d'une retenue à la source.

Cette retenue est calculée sur la base des pourcentages prévus au n° III et s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu selon les indications de l'art. 197 A du CGI.

Par conséquent, ceux qui ont perçu une rémunération en France qui ne dépasse pas actuellement le montant de 40.716,00 Euros (correspondant à la tranche d'application de la retenue à la source de 20%) et qui n'ont pas d'autres revenus en France, sont exonérés du dépôt de la déclaration de revenus (2042).

Ceux qui au contraire dépassent ce montant de rémunération (40.716,00 Euros) ont l'obligation de présenter les déclarations 2041E, 2042 et 2042C sur laquelle dernière déclaration doit être reportée le montant de la/les retenue(s) à la source subie(s) ; ligne 8TA.

Dans les deux cas la société doit présenter la déclaration 2494 et effectuer le versement de la/les retenue(s) effectuée(s).

En conclusion, au moins pour ceux qui ne dépassent pas les 183 jours j'estime que, dans le cas d'espèces, les dispositions des lettres a), b) et c) du 2<sup>ème</sup> alinéa de l'art. 15 de la Convention Italie - France, ne sont pas réunies, tout comme les dispositions de l'art. 182 du C.G.I. ne sont pas applicables, car nous sommes en présence des conditions citées au point 4. premier paragraphe, et en conséquence pour le salarié subordonné subsiste l'obligation déclarative en Italie du revenu perçu en France, tandis que la société n'a aucune obligation déclarative.

Il est évident que le manquement même d'une seule des conditions dont à l'art. 15 de la Convention Italie - France (plus de 183 jours, rémunérations non payées par l'employeur italien, coûts du personnel supportés par l'établissement stable en France) déclenche l'obligation pour la société d'effectuer la/les retenue(s) à la source et l'obligation de rédaction de la déclaration 2494.

Concernant la double imposition Italie-France sur les rémunérations des salariés subordonnés, à mon avis le mécanisme est le suivant :

Une fois les retenues à la source effectuées de façon définitive (car la rémunération du salarié subordonné ne dépasse pas 40.716,00 Euros), ou la 2042C dans le cas de revenus dépassant les 40.716,00 Euros, le salarié récupère les impôts acquittés à l'étranger de façon définitive (3<sup>ème</sup> alinéa de l'art. 23 DPR600) dans le premier cas (retenues à la source à titre définitif) directement avec la régularisation de fin d'année, ou de fin de rapport, alors que dans le deuxième cas avec le 730/Unico PF de l'année suivante en

déterminant de fait un décalage temporaire d'à peu près un an et demi entre la date d'effectuation de la retenue et la date de la régularisation effective (beaucoup plus en cas de remboursement).

Exemple : retenues à la source à titre d'acompte effectués dans l'année 2009, "avis d'impôt" septembre-octobre 2010 (s'il n'arrive pas en retard en 2011) 730 ou UNICO pf dans l'année 2011 (ou en 2012 en cas d'avis d'impôt tardif). Dans le cas où le salarié subordonné n'a plus un substitut d'impôt (ou qu'il n'ait aucun autre revenu à déclarer sur la déclaration Unico PF) il devra faire alternativement un report du crédit sur la déclaration ou bien une demande de remboursement qui va rallonger ultérieurement les délais.

Petit problème : en cas de décalage entre le revenu déclaré et le crédit d'impôt (à titre définitif) et en absence d'ultérieurs revenus produits en Italie, le crédit d'impôt est perdu. En substance le crédit d'impôt de la dernière année de revenu déclaré à l'étranger en l'absence d'ultérieurs revenus produits en Italie, de fait n'est plus récupérable.

Mauro Michellini  
Miriam Rodella  
Patrizia Magri

Lacchiarella, 06 Juillet 2010