

La loi de finances rectificative pour 2003 et la fiscalité extraterritoriale.

LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2003 comporte un certain nombre de dispositions fiscales qui répondent à des préoccupations extraterritoriales :

- dans le domaine de la fiscalité des personnes, elles visent à mettre en place un régime d'allègement spécifique aux « impatriés », et à transposer la directive du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous la forme de paiement d'intérêts ;
- dans le domaine de la fiscalité des entreprises, elles ont pour objet de transposer la directive du 3 juin 2003 qui prévoit la suppression de toute retenue à la source sur les intérêts et redevances versés entre sociétés associées d'États membres de l'Union européenne ;
- dans le domaine du recouvrement de l'impôt, elles transposent la directive du 9 décembre 2002 mettant en œuvre l'application de l'assistance mutuelle au recouvrement de certains impôts droits et taxes entre États membres.

I La fiscalité des personnes

1. La mise en place d'un régime d'allègement spécifique aux impatriés répond au souci de renforcer l'attractivité de notre pays, en encourageant la venue, sur son territoire, de cadres de haut niveau.

Les impatriés se définissent comme les salariés, et les dirigeants qui leur sont assimilés, appelés par une entreprise étrangère à occuper un emploi temporaire dans une entreprise établie en France, et n'ayant pas été fiscalement domiciliés en France au cours des dix années civiles précédant celle de leur prise de fonctions. Leur régime d'imposition à l'impôt sur le revenu est ainsi adapté :

- le supplément de rémunération directement lié à leur situation d'impatrié est exonéré ; toutefois, si la part de leur rémunération qui reste imposable à l'impôt sur le revenu est inférieure à la rémunération versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France, la différence est soumise à imposition ;
- dans la limite du plafond de droit commun, les cotisations versées aux régimes de prévoyance et de retraite complémentaires auxquels ils souscrivaient déjà avant leur arrivée en France,

sont déductibles jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions en France.

La possibilité est, par ailleurs, offerte à l'ensemble des salariés exerçant une activité professionnelle en France, de déduire les cotisations qu'ils continuent de verser aux régimes de protection sociale de base de leur pays d'origine, lorsque cette possibilité résulte du règlement CEE n° 1408/71 du 14 juin 1971 ou d'une convention ou d'un accord international.

■ Le dispositif ainsi mis en place n'est pas rétroactif ; il ne s'applique, en effet, qu'aux personnes dont la prise de fonctions en France intervient à compter du 1^{er} janvier 2004.

2. La transposition de la directive du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous la forme de paiement d'intérêts.

Entrant en application au 1^{er} janvier 2005, cette directive a fait l'objet de la chronique fiscale de notre revue n° 651 d'octobre 2003. Comme cela a déjà été souligné, elle n'a pas pour objet d'harmoniser les fiscalités internes de taxation des intérêts, mais elle vise, tout au plus, à empêcher les distorsions de concurrence susceptibles de résulter de la délocalisation de leurs placements par les résidents personnes physiques d'un État membre, dans un État membre autre que celui de leur résidence fiscale. Elle met ainsi en place un système d'échange de renseignements entre administrations fiscales des États membres à partir des informations collectées par les agents payeurs des intérêts ou revenus assimilés, notamment les banques et les établissements de crédit, lorsqu'ils sont établis sur le territoire d'un État membre, et qu'ils versent lesdits intérêts ou revenus assimilés au résident personne physique d'un autre État membre. Il a toutefois été prévu, en faveur de l'Autriche, de la Belgique et du Luxembourg, une période transitoire au cours de laquelle ces États sont admis à substituer à l'échange de renseignements, une retenue à la source prélevée, par leurs agents payeurs domestiques, sur les mêmes intérêts ou revenus assimilés : le taux de cette retenue est de 15 % pendant trois ans, de 20 % les trois années suivantes, et de 35 % par la suite.



JEAN-JACQUES
CAPPELAERE
Fiscaliste



La transposition de la directive dans notre droit interne découle des mesures ci-après :

a) La mise en place d'un régime déclaratif individualisé

Elle résulte de l'adaptation de l'article 242 ter de notre CGI qui constitue le support législatif de notre Imprimé fiscal unique de droit interne :

- les produits de l'épargne réglementée (livret A des Caisses d'épargne, livret bleu du Crédit mutuel, LEP, comptes d'épargne logement, Codedevi, livrets d'épargne entreprise), exonérés d'impôt sur le revenu et non soumis à obligation déclarative lorsqu'ils sont versés à des bénéficiaires résidents de notre pays, sont déclarés par les agents payeurs lorsqu'ils sont versés à des bénéficiaires résidents d'un autre État membre de l'Union européenne ;
- la déclaration des intérêts des créances de toute nature et des produits assimilés, tels qu'énumérés par un décret de transposition de l'article 6 de la directive, est individualisée ; s'agissant des intérêts courus ou capitalisés inclus dans le prix de cession ou le montant du remboursement des titres auxquels ils se rapportent, il serait cohérent, comme le permet l'article 8 de la directive, qu'il y ait assimilation du contenu de cette obligation déclarative individualisée avec celui de notre régime déclaratif interne existant, de telle manière que nos agents payeurs nationaux ne soient tenus de déclarer que le montant total du produit de la cession ou du remboursement des titres concernés ;
- les mêmes revenus sont déterminés et déclarés dans des conditions prévues par décret lorsqu'ils proviennent de la cession, du remboursement ou du rachat de parts ou actions d'OPCVM ou assimilés, investis à plus de 40 % en produits de taux. L'appréciation du pourcentage de 40 % résulte des informations fournies, dans des conditions prévues par décret, par les organismes ou entités concernés, ou, si ces derniers n'ont pas la personnalité morale, par leur gérant ou représentant vis-à-vis des tiers. À défaut de ces informations, les agents payeurs considèrent que le pourcentage de 40 % est dépassé.

b) L'institution d'un régime spécifique de sanctions

- les OPCVM et assimilés ou leur gérant ou représentant vis-à-vis des tiers, qui font état d'informations conduisant à tort à considérer qu'ils ne sont pas investis à plus de 40 % en produits de taux, sont passibles d'une amende fiscale annuelle de 25 000 € ;

- l'absence d'individualisation des intérêts et produits assimilés permettant l'application de la directive est sanctionnée par une amende forfaitaire de 150 € par information omise ou erronée, dans la limite de 500 € par déclaration.

c) L'imputation de la retenue à la source temporairement prélevée par la Belgique, le Luxembourg et l'Autriche

Cette retenue à la source ouvre droit à un crédit d'impôt d'égale montant, imputable sur l'impôt sur le revenu après qu'aient été préalablement imputés, le cas échéant, les autres retenues à la source et crédits mentionnés aux a/et b/de l'article 199 ter du CGI. S'il est excédentaire, ce crédit d'impôt est restitué.

- L'application des dispositions de transposition est effective à compter du 1^{er} janvier 2005. Sont donc concernés les intérêts payés à partir de cette date. Les agents payeurs doivent mettre en place dès 2004 un dispositif d'identification des intérêts intra-européens ainsi concernés, suivant des modalités fixées par voie réglementaire.

II La fiscalité des entreprises

La loi de finances rectificative transpose la directive adoptée le 3 juin 2003, consacrant l'exonération de retenue à la source sur les intérêts et redevances versés entre sociétés associées d'États membres de l'Union européenne.

1) Les intérêts sont définis comme les créances de toute nature, à l'exclusion des pénalités pour paiement tardif, payés par une SA, une SCA, une SARL, un EPIC ou une entreprise publique, passible de l'impôt sur les sociétés sans être exonéré, ainsi que par un établissement stable répondant aux mêmes conditions d'imposition, à une personne morale qui est son associée et qui revêt, dans son État membre d'implantation, l'une des formes énumérées sur une liste communautaire, ou à un établissement stable dépendant d'une personne morale qui est son associée et qui présente les mêmes caractéristiques.

La qualité de personne morale associée est reconnue lorsqu'elle détient directement au moins 25 % du capital de l'autre personne morale, ou lorsqu'elle est détenue directement à 25 % au moins par une autre personne morale, ou lorsqu'une troisième personne morale détient directement au moins 25 % de son capital et 25 % au moins du capital de l'autre personne morale.



La participation doit être détenue depuis deux ans au moins ou faire l'objet d'un engagement de conservation ininterrompue pendant deux ans au moins.

Lorsque les intérêts sont payés par un établissement stable, la personne morale bénéficiaire, ou la personne morale dont dépend l'établissement stable bénéficiaire, est considérée comme associée de l'établissement stable payeur si elle est associée de la personne morale dont dépend ce dernier.

Pour bénéficier de l'exonération, la personne morale bénéficiaire, ou la personne morale dont dépend l'établissement stable bénéficiaire, doit justifier auprès du débiteur ou du payeur des intérêts qu'elle en est le bénéficiaire effectif, et qu'elle remplit les conditions prévues par la directive.

“ **Le renforcement de l'attractivité fiscale de notre territoire ne peut se limiter à des mesures ponctuelles d'allègement applicables aux non-résidents ou aux résidents temporaires.** ”

Le dispositif d'exonération ne s'applique pas lorsque les intérêts payés bénéficient à une personne morale, ou à un établissement stable d'une personne morale, contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'États non-membres de l'Union européenne et si la chaîne de participations a comme objet principal ou comme un de ses objets principaux, de tirer avantage du dispositif d'exonération.

2) Les redevances

Le dispositif d'exonération de la retenue à la source est calqué sur celui applicable aux intérêts. Les redevances s'entendent des paiements de toute nature reçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et les logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret, ainsi que pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans les domaines industriel, commercial ou scientifique.

Les paiements reçus pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit relatif à des

équipements industriels commerciaux ou scientifiques sont considérés comme des redevances.

■ Le dispositif d'exonération s'applique aux paiements intra-européens intervenus à compter du 1^{er} janvier 2004.

III La transposition de la directive du 9 décembre 2002

Cette transposition, fixant les modalités pratiques de l'assistance mutuelle au recouvrement de certaines cotisations, droits et taxes, résulte d'une insertion dans les articles L 282 B du Livre des procédures fiscales et 381 bis du Code des douanes.

Elle précise les conditions de mise en œuvre de l'assistance mutuelle au recouvrement entre États membres de l'Union pour ce qui concerne les dispositions de nature législative, et elle complète la transposition de la directive 76/308/CEE telle qu'initialement opérée par l'article 42 de la loi de finances rectificative pour 2002 dont sont issus les articles L 283 A et L 283 B du Livre des procédures fiscales, ainsi que l'article 381 bis du Code des douanes.

* * *

Il est significatif de constater que la fiscalité d'exception, mise en œuvre en faveur des impatriés, qui repose sur un principe d'extraterritorialité, répond à la préoccupation d'améliorer l'attractivité fiscale de notre territoire ; par ailleurs, la sanction des manquements à l'obligation désormais impartie à nos agents payeurs de déclarer individuellement les intérêts versés aux personnes physiques résidentes d'un autre État membre de l'Union, ne relève pas des dispositions générales de l'article 1768 bis du CGI (application d'une amende égale à 80 % des sommes non déclarées), mais fait l'objet d'un traitement spécifique.

Le renforcement de l'attractivité fiscale de notre territoire ne peut, toutefois, se limiter à des mesures ponctuelles d'allègement applicables aux non-résidents ou aux résidents temporaires : il doit trouver son prolongement dans une adaptation d'ensemble de notre système fiscal, seule à même de permettre à notre pays de retrouver un niveau de compétitivité lui permettant d'affronter la concurrence fiscale des autres États membres de l'Union et des grands pays industrialisés de l'OCDE. ■