

## Congrès de l'IFA 2018

---

*Sujet n° 2:       Withholding tax in the era of BEPS, CIVs and the digital economy*

Rapporteur national : Grégory Abate, avocat à la Cour

21 juin 2017

# Introduction

---

## Le présent et le futur des retenues à la source (RAS):

- Résidence vs source: Etablissement stable (ES) et RAS sont les 2 « pivots » de la fiscalité internationale
- Nouveaux défis: BEPS & économie du numérique
- RAS: une technique d'imposition dépassée?

## Structure du rapport:

- Partie I: Aspects domestiques - RAS purement internes
- Partie II: Aspects internationaux - RAS sur les flux transfrontaliers
- Partie III: Difficultés pratiques propres aux OPC
- Partie IV: Défis de l'économie du numérique

## Champ de l'étude

---

### Notion de RAS:

- « *WHT in these directives generally means, first of all, **income tax**, and that levied on and **collected from a withholding agent**, i.e. someone who is the « **payor** » of the income (and not the income recipient) irrespective of its title* ».
- Droit interne: pas de définition générique
- Droit de l'UE: « trois critères cumulatifs: (i) prélevée dans l'Etat dans lequel les dividendes sont distribués et dont le fait générateur est le versement du revenu; (ii) une assiette constituée par le rendement des titres; (iii) l'assujetti est le détenteur des titres (CJUE, 17 mai 2017, aff. C-68/15, *fairness tax*).

### Différents types de RAS:

- RAS définitive (*final tax*): impossibilité d'imputer la RAS sur l'IR/IS
- RAS imputable (*provisional tax*): RAS prélevée comme un acompte sur l'IR/IS

# Partie I: RAS purement internes

## Partie I : RAS purement internes

---

I.1. Aperçu général du régime d'imposition des revenus

I.2. Finalité des RAS internes

I.3. Statut du redevable de la RAS

I.4. Procédures de remboursement et de rectification

## Partie I : RAS purement internes (suite)

---

- **RAS interne:** prélevée sur des paiements entre résidents de France

### I.1. Aperçu général du régime d'imposition des revenus

- Imposition des revenus en France: **caractère universel** combiné avec une définition cédulaire des revenus imposables + barème progressif
- **RAS internes** applicables en France:
  - Prélèvement forfaitaire sur les dividendes (art. 117 quater, CGI)
  - Prélèvement forfaitaire sur les intérêts, y.c. les produits des bons et titres anonymes, les produits d'épargne solidaire + versements dans un ETNC (art. 125 A, CGI)
  - RAS sur les produits des bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie (art. 125-0 A, II, CGI)
  - RAS sur les revenus des auteurs, artistes et sportifs domiciliés en France (art. 182 C, CGI)
- **Prélèvement à la source:** report de la réforme à 2019

## Partie I : RAS purement internes (suite)

---

### I.2. Finalité des RAS internes

- RAS comme un **acompte de l'IR**:
  - caractère non libératoire des prélèvements forfaitaires sur les intérêts et dividendes et de la RAS sur les revenus des auteurs, artistes et sportifs
  - Prélèvement imputable sur l'IR et restitution du trop-perçu
- Caractère résiduel des **RAS libératoires**?
  - Prélèvement sur les produits des bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie
  - Prélèvement sur les produits des bons et titres anonymes
  - Prélèvement sur les produits d'épargne solidaire
  - Prélèvement sur les revenus payés dans un ETNC

## Partie I : RAS purement internes (suite)

---

### I.3. Statut du redevable de la RAS

- Obligations de l'**agent payeur des intérêts et dividendes**:
  - Agent payeur = redevable du prélèvement forfaitaire obligatoire
  - Obligation d'identification du bénéficiaire (art. 57 & 76, ann. II, CGI)
  - Obligations déclaratives: déclaration au moment du paiement + IFU (art. 242 ter, CGI)
- **Sanctions**: intérêts de retard et pénalités
- Obligations du débiteur de la **RAS sur les revenus des auteurs, artistes et sportifs**: versement à l'appui d'une déclaration spéciale permettant d'identifier le bénéficiaire



## Partie I : RAS purement internes (suite)

---

### I.4. Procédures de remboursement et de rectification

- **Caractère non-définitif** des RAS internes:
  - RAS imputable sur l'IR: obligation de déclaration annuelle par le bénéficiaire des revenus soumis à la RAS
  - Restitution du trop-perçu
- **Recours de l'administration** à l'encontre du redevable de la RAS

**Partie II: RAS sur les flux transfrontaliers**

## Partie II: RAS sur flux transfrontaliers

---

II.1. Application du droit interne

II.2. Application des conventions fiscales

II.3. Obligations pesant sur le redevable de la RAS

## Partie II: RAS sur flux transfrontaliers (suite)

---

### II.1. Application du droit interne

#### II.1.1. Intérêts

- **Exonération quasi générale** de RAS depuis le 1<sup>er</sup> mars 2010 => caractère résiduel de la RAS
- **Champ d'application:**
  - Produits des obligations et titres assimilés émis avant le 1.1.1987 (art. 119 bis, 1, CGI)
  - Intérêts des bons de caisse (art. 119 bis, 1, CGI)
  - Intérêts versés dans un ETNC (art. 125 A, CGI)
- **Exceptions:**
  - Exonérations spécifiques (emprunts publics, emprunts émis par certains organismes)
  - Directive intérêts/redevances : intérêts versés entre entreprises associées résidentes d'un Etat membre de l'UE et soumises à un impôt équivalent à l'IS (art. 119 quater, CGI)
  - Incidence des conventions fiscales

## Partie II: RAS sur flux transfrontaliers (suite)

---

### II.1.2. Dividendes (art. 119 bis, 2, CGI)

- **Champ d'application large:**
  - Produits d'actions et de parts sociales...
  - ...distribués par des sociétés françaises...
  - ... à des non-résidents
- **Exceptions:**
  - Directive mère/fille (art. 119 ter, CGI)
  - Denkavit (art. 119 ter, 2, c, CGI)
  - Incidences des conventions fiscales
- Bénéfice des **ES de sociétés non-résidentes** de France: assimilation à des distributions soumises à RAS (art. 115 quinquies, CGI)

## Partie II: RAS sur flux transfrontaliers (suite)

---

### II.1.3. Redevances

- Exonération de RAS en vertu de la **directive intérêts/redevances**
  - Champ d'application: « *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 oeuvre 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 le domaine 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* »
  - Versements entre entreprises associées résidentes d'un Etat membre de l'UE et soumises à un impôt équivalent à l'IS

## Partie II: RAS sur flux transfrontaliers (suite)

---

### II.1.4. Revenus non salariaux (art. 182 B, CGI)

- **Champ d'application** large:
  - Rémunération d'une activité non commerciale déployée en France (art. 182 B, I, a)
  - Produits perçus au titre des droits d'auteur, droits de la propriété intellectuelle, industrielle et produits assimilés (art. 182 B, I, b)
  - Rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France (art. 182 B, I, c)
  - Sommes, y.c. salaires, correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France (art. 182 B, I, d)
- **Conditions d'application:**
  - Débiteur exerçant une activité en France
  - Bénéficiaire ne disposant pas d'une installation professionnelle en France
  - Bénéficiaire relevant de l'IR ou de l'IS

## Partie II: RAS sur flux transfrontaliers (suite)

---

### **II.1.5. Salaires, traitements, pensions et rentes viagères (art. 182 A, CGI)**

- Champ d'application:
  - Rémunération d'une activité professionnelle salariée exercée en France
  - Retraites, pensions et rentes viagères payées par un débiteur domicilié ou établi en France

### **II.1.6. Sommes payées en contrepartie de prestations artistiques (art. 182 A bis, CGI)**

- Champ d'application:
  - Rémunération de prestations artistiques fournies ou utilisées en France...
  - ...versées par un débiteur exerçant une activité en France...
  - ... à des bénéficiaires, relevant de l'IR ou de l'IS, ne disposant d'une installation professionnelle en France

### **II.1.7. RAS sur les gains/avantages issus de l'attribution de SO/AG/BSPCE et à toutes attributions de titres à des conditions préférentielles (art. 182 A ter)**



## Partie II: RAS sur flux transfrontaliers (suite)

RAS	Date	Assiette	Taux	Critère de source du revenu	Application aux		Libératoire	Restituable
					seuls bénéficiaires non-résidents	seuls débiteurs résidents		
<b>Intérêt</b>	-	Montant brut	15%/17%** selon date d'émission	Emission du titre par une entité française	Non	Oui	Non	Oui
<b>Dividende (119 bis)</b>	-	Montant brut	30 %/21 %*	Distribution par un résident	Oui (sauf ETNC)	Oui	-	-
<b>Activité non salariée (182 B)</b>	-	Montant brut	33,33 %* 15 % (sportifs)	Débiteur exerçant une activité en France	Oui	Non	Non	Oui
<b>Salaire (182 A)</b>	-	Montant net*	Barème spécifique (art. 182 A)**	Contrepartie de l'exercice d'une activité en France	Oui	Non	Oui (partielle)	Oui (partielle)
<b>Pension, rente (182 A)</b>	-			Débiteur domicilié en France	Oui	Oui		
<b>Artistes (182 A bis)</b>	2009	Montant net*	15 %*	Prestation fournie ou utilisée en France	Oui	Non		
<b>SO/AGA/BSP CE (182 A ter)</b>	2011	Montant net	Barème spécifique (art. 182 A)**	Contrepartie de l'exercice d'une activité en France	Oui	Non		

\* Déduction forfaitaire de 10% (non-déductibilité des frais réels)

\*\* 75% en cas de versement dans un ETNC

## Partie II: RAS sur flux transfrontaliers (suite)

---

### II.2. Application des conventions fiscales

#### II.2.1. Intérêts de source française

- Généralement imposables en France même si certains traités récents prévoient une exonération de RAS.
- Taux de RAS généralement compris entre 10 % et 20%.

#### II.2.2. Dividendes de source française

- Généralement imposables en France.
- Taux de RAS : 15 % (parfois 10 % ou 5 % si participations substantielles)

#### II.2.3. Redevances de source française

- Tendance à suivre le Modèle OCDE : imposition dans l'Etat de résidence
- Traités où la RAS est permise: taux réduit (5 %)

## Partie II: RAS sur flux transfrontaliers (suite)

---

### II.2.4. Autres revenus non salariaux de source française

- **Revenus non-commerciaux:** imposables en France si l'activité est exercée depuis une base fixe en France => RAS rarement applicable en pratique
- **Prestations sportives en France:** la France a tendance à suivre le Modèle OCDE (art. 17), qui autorise une imposition à la source (lieu où l'activité sportive est exercée)

### II.2.5. Salaires, traitements, pensions de source française

- Les conventions conclues par la France suivent généralement le **Modèle OCDE** (art. 15 §1, 18 et 19):
  - imposition des salaires dans l'Etat d'exercice de l'activité correspondante
  - imposition des pensions de retraite dans l'Etat de la résidence (sauf pensions publiques)

## Partie II: RAS sur flux transfrontaliers (suite)

---

### II.3. Obligations pesant sur le redevable de la RAS

- **Principe:** le redevable de la RAS agit sous sa propre responsabilité
  - En tant qu'agent payeur: obligation d'identifier les bénéficiaires des intérêts et dividendes
  - En cas de non-respect de son obligation de versement de la RAS: l'administration peut engager une procédure de taxation d'office à l'encontre de l'agent payeur (CE, 8 juill. 1998, Église de scientologie - Celebrity Center)
  - Exception: en cas de défaut de paiement de la RAS sur les intérêts
- **Obligations du bénéficiaire du revenu:**
  - Présentation d'un certificat de résidence fiscale pour bénéficiaire des taux conventionnels de RAS
  - Exonération de RAS sur les dividendes (Directive mère/fille) et redevances (Directive intérêts/redevances): justifier du fait qu'il est bénéficiaire effectif

**Partie III: RAS sur les paiements au profit d'OPC**

## Partie III: RAS sur les versements aux OPC

---

- **Mesures d'assiette et de taux :**
  - Exonération de RAS sur les dividendes versés à certains OPC étrangers situés dans l'UE ou dans un Etat lié à la France par une convention d'assistance administrative
  - RAS à taux réduit (15 %) sur les distributions effectuées par des SIIC/SPPICAV (ou leurs filiales) à certains OPC étrangers
- **Mesures concernant le recouvrement :**
  - Bénéfice de la procédure simplifiée permettant le bénéfice du taux conventionnel de RAS sur les dividendes dès leur mise en paiement

**Partie IV: Les RAS à l'ère du numérique**

## Partie IV: Les RAS à l'ère du numérique

---

IV.1. Etat des lieux

IV.2. Caractérisation des revenus tirés des transactions numériques

IV.3. Prospective: vers un recours accru aux RAS?



## Partie IV: Les RAS à l'ère du numérique (suite)

---

### IV.1. Etat des lieux

- **Fiscalité du numérique:** un sujet d'une grande sensibilité politique
  - Iniquité fiscale et consentement à l'impôt
  - Rapport relatif à la fiscalité de l'économie numérique (janvier 2013)
- **Initiatives législatives:** proposition de « taxe google »
  - LF 2017, article 78: imposition des bénéfices réalisés en France par une personne morale établie hors de France
  - Censure du Conseil constitutionnel: Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016
- **ES et serveurs informatiques**
  - OCDE: un serveur sur lequel est hébergé un site web peut caractériser un ES
  - Position française: le critère de la présence humaine ne peut être écarté que dans des cas exceptionnels (RM de Chazeaux n° 15728 et 56961)

## Partie IV: Les RAS à l'ère du numérique (suite)

---

### IV.2. Caractérisation des revenus tirés des transactions numériques

- **Téléchargement de logiciels:**
  - Position de l'OCDE:
    - ✓ Droit d'utiliser le logiciel pour son propre usage => revenu d'entreprise
    - ✓ Transfert du logiciel et d'informations sur les concepts (code source) => redevance
    - ✓ Transfert d'une partie des droits d'auteur => redevance
  - Position française: suit *mutadis mutandis* celle de l'OCDE
- **Cloud computing** : SaaS, IaaS, PaaS
  - OCDE: BEPS-Action 1 => renvoi à un groupe de travail
  - Absence de position française officielle

## Partie IV: Les RAS à l'ère du numérique (suite)

---

### IV.3. Prospective: vers un recours accru aux RAS?

- Tendance de la **politique conventionnelle de la France** à privilégier l'imposition dans l'Etat de résidence
- **Contraintes communautaires**: principe de non-discrimination entre résidents et non-résidents
  - Acceptation du principe d'une RAS sur certains revenus versés aux non-résidents (CJUE, 18 oct. 2012, aff. C-498/10, X. NV)
  - Assiette des RAS: déduction des frais
    - ✓ CJUE, 12 juin 2003, aff. C-234/01 & CJUE, 3 oct. 2006, aff. C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH
    - ✓ CJUE, 13 juill. 2016, aff. C-18/15, Brisal Auto Estradas do Litoral SA, KBC Finance Ireland
    - ✓ CJUE, 22 déc. 2008, aff. C-282/07, Truck Center SA.

## Partie IV: Les RAS à l'ère du numérique (suite)

---

- **Etat de la jurisprudence en France:**
  - Retenue à la source sur les revenus non salariaux (redevances, prestations de services):
    - ✓ CE, 17 févr. 2015, n° 373230, M. Fisichella;
    - ✓ CAA, 15 nov. 2016, n° 15VE01251, Sté Vétoquinol;
    - ✓ FIN/AG/CP – 390671 – 9 nov. 2015.
  - Retenue à la source sur les intérêts versés à des non-résidents:
    - ✓ CE, 4 juin 2012, n° 330088, Sté Aqualon France BV.
  - Retenue à la source sur les dividendes versés à des non-résidents:
    - ✓ CE, 9 mai 2012, n° 342221 et n° 342222, Sté GBL Energy;
    - ✓ CE, 25 nov. 2015, n° 373128, Sté Kermadec.