RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-DOMIC-30-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 03/07/2024

IR – Situations particulières liées au domicile - Contribuables prêtant leur concours à des personnes domiciliées ou établies hors de France

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Situations particulières liées au domicile
Titre 3 : Contribuables prêtant leur concours à des personnes domiciliées ou établies hors de France

Sommaire :

I. Champ d'application
A. Personnes concernées
1. Prestataire des services
2. Bénéficiaire de la rémunération
a. Bénéficiaire des rémunérations domicilié ou établi dans un pays où il est soumis à un régime fiscal privilégié
b. Bénéficiaire des rémunérations domicilié ou établi hors de France, dans un pays ou territoire où il n'est pas soumis à un régime fiscal privilégié
1° Personnes placées sous le contrôle des prestataires des services
a° Personne morale contrôlée par le prestataire des services
b° Personne physique placée sous la dépendance du prestataire des services
2° Personnes n'exerçant pas de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services
a° Généralités
b° Cas particulier des personnes morales étrangères ayant un établissement en France
c° Cas particulier des personnes morales étrangères ayant une activité de cabinet
B. Prestations concernées et règles de territorialité
1. Nature des prestations
2. Lieu d'exécution des prestations
a. Prestataire domicilié ou ayant son siège en France
C. Incidence des conventions fiscales internationales
II. Modalités d'imposition
A. Caractère des sommes imposables au nom des prestataires de service
B. Détermination du revenu imposable et modalités de recouvrement
1. Prestataires de services domiciliés en France
2. Prestataires de services non domiciliés en France
C. Sort des salaires ou autres rémunérations éventuellement perçus par le prestataire de services
III. Solidarité en matière de paiement des impositions

I. Champ d'application

A. Personnes concernées

1

L'article 155 A du code général des Impôts (CGI) est susceptible de s'appliquer à toute personne physique ou morale qui prête son concours dans les conditions définies aux **§ 150 à 170** à une personne physique ou morale domiciliée ou établie hors de France.

1. Prestataire des services

20

Le prestataire des services peut être :

- une personne physique domiciliée en France ou hors de France.

La notion de domicile à retenir est celle du domicile fiscal tel qu'il est défini à l'article 4 B du CGI, sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales (en ce qui concerne la notion de domicile fiscal, cf. **BOI-IR-CHAMP-10**);

- une personne morale (société, association...) dont le siège social est situé en France ou hors de France.

Pour l'application de ces dispositions, la France doit s'entendre des départements métropolitains et des départements d'outre-mer.

Il est souligné, en outre, que la nature des services rendus n'a pas, en principe, à être prise en considération (cf. **§ 150**).

2. Bénéficiaire de la rémunération

30

Le bénéficiaire de la rémunération peut être une personne physique domiciliée hors de France ou une personne morale ayant son siège hors de France.

La loi prévoit par ailleurs des règles différentes selon que le bénéficiaire de la rémunération est ou non domicilié ou établi dans un pays à régime fiscal privilégié, au sens de l'article 238 A du CGI.

a. Bénéficiaire des rémunérations domicilié ou établi dans un pays où il est soumis à un régime fiscal privilégié

40

Dans ce cas, l'imposition des sommes versées à ce bénéficiaire s'effectue de plein droit au nom du prestataire des services lorsqu'il a son domicile fiscal en France. Si le prestataire des services a son domicile fiscal hors de France, seules sont imposables à son nom les sommes correspondant à des

services rendus en France.

50

L'article 155 A du CGI fait référence à la notion de personne domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A du CGI.

Le champ d'application de l'article 155 A du CGI est, dès lors, étendu aux résidents de certains États qui bien que liés à la France par une convention destinée à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, peuvent être regardés à certains égards comme des pays à fiscalité privilégiée.

60

La notion de régime fiscal privilégié est explicitée au deuxième alinéa de l'article 238 A du CGI qui précise que les personnes domiciliées ou établies hors de France « sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies ».

b. Bénéficiaire des rémunérations domicilié ou établi hors de France, dans un pays ou territoire où il n'est pas soumis à un régime fiscal privilégié

70

Dans ce cas, l'article 155 A du CGI est applicable et l'imposition des sommes versées peut être effectuée au nom du prestataire des services dès lors que le bénéficiaire des rémunérations satisfait à l'une des deux conditions suivantes :

- être placé sous le contrôle du ou des prestataires ;
- ne pas exercer de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services.

1° Personnes placées sous le contrôle des prestataires des services

80

Plusieurs cas sont à distinguer, selon le bénéficiaire de la rémunération.

a° Personne morale contrôlée par le prestataire des services

90

L'existence d'une situation de contrôle doit être appréciée en fonction des données réelles. Le contrôle d'une société ou personne morale peut résulter :

- soit de liens de dépendance juridique tels que la détention directe ou indirecte d'une partie importante du capital social ou l'exercice directement ou par personnes interposées de fonctions comportant le pouvoir de décision ;

- soit de liens de dépendance de fait qui peuvent résulter des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre le prestataire des services et la personne morale étrangère (le prestataire des services se comporte en fait comme le véritable maître de l'entreprise étrangère, il fixe seul les conditions de ses interventions et leur rémunération, etc.).

C'est à l'administration qu'il incombe de prouver l'existence d'un contrôle du prestataire des services sur le bénéficiaire des rémunérations.

b° Personne physique placée sous la dépendance du prestataire des services

100

La notion de dépendance de la personne qui reçoit la rémunération des services doit s'entendre dans une acception large. Cette situation est caractérisée notamment par l'existence d'un contrat de mandat ou de représentation. Elle peut également résulter d'une situation de fait concrétisée par des liens personnels, familiaux ou économiques.

2° Personnes n'exerçant pas de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services

a° Généralités

110

Même lorsqu'il ne possède pas le contrôle de la personne étrangère, le prestataire peut être soumis aux dispositions de l'article 155 A du CGI s'il n'établit pas que la personne qui reçoit la rémunération des services exerce, de façon prépondérante, une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services. Cette preuve incombe donc au prestataire des services.

120

La preuve de l'exercice d'une activité industrielle ou commerciale et celle de son caractère prépondérant peuvent être apportées par tous les moyens de droit commun.

À titre de règle pratique cette preuve est considérée comme apportée, lorsqu'il est établi que les recettes afférentes à l'activité industrielle ou commerciale autre que la prestation des services représentent plus de 50 % du chiffre d'affaires total réalisé par le bénéficiaire de la rémunération.

b° Cas particulier des personnes morales étrangères ayant un établissement en France

130

Sauf dans le cas où une telle situation donnerait lieu à des abus, il y a lieu de considérer que ne sont pas visées par l'article 155 A du CGI les activités rattachées à un établissement que posséderait en France la personne morale étrangère dès lors que les revenus correspondants sont imposables e n France.

c° Cas particulier des personnes morales étrangères ayant une activité de cabinet

140

Par mesure de tempérament, il n'y a pas lieu en principe d'appliquer le texte de l'article 155 A du CGI lorsque la réalité des services rendus par une personne morale étrangère est établie de façon indiscutable, notamment dans le cadre d'une activité de cabinet (expertise comptable, ingénieur conseil, conseil juridique ou comptable, courtage d'assurances, etc.). Cette mesure de tempérament doit cependant être refusée aux personnes morales :

- établies dans un pays à régime fiscal privilégié ;
- ou qui sont contrôlées par le prestataire de services (cf. **§ 90**) lorsque ce dernier est domicilié en France.

B. Prestations concernées et règles de territorialité

1. Nature des prestations

150

En principe, la nature des services rendus n'a pas à être prise en considération. D'une manière générale sont donc visées toutes les activités, quelle qu'en soit la nature, par lesquelles une personne s'oblige à exécuter, moyennant une rémunération déterminée, un travail quelconque ou à exercer des activités qui donnent lieu à la perception de profits divers (commissions, participations, primes, redevances, etc.). Mais l'article 155 A du CGI trouve plus souvent à s'appliquer dans le cas d'activités artistiques, littéraires ou sportives.

2. Lieu d'exécution des prestations

a. Prestataire domicilié ou ayant son siège en France

160

Les dispositions de l'article 155 A du CGI sont applicables à toutes les sommes rémunérant des services rendus en France ou hors de France. Toutefois, si le prestataire est une société passible de l'impôt sur les sociétés (IS), les sommes rémunérant des services rattachables à une exploitation (établissement) située hors de la France ne seraient pas imposables en France par application des règles de territorialité prévues par le I de l'article 209 du CGI.

170

Lorsque le prestataire est domicilié ou a son siège hors de France : les dispositions de l'article 155 A du CGI ne s'appliquent qu'aux sommes rémunérant des services rendus en France.

Pour l'application de ces dispositions la France doit s'entendre des départements métropolitains et des départements d'outre-mer.

C. Incidence des conventions fiscales internationales

180

D'une manière générale, le fait que la personne bénéficiaire des rémunérations ait son domicile fiscal ou son siège social dans un pays à fiscalité non privilégiée ayant conclu une convention fiscale avec la France ne s'oppose pas à l'application des dispositions de l'article 155 A du CGI lorsque l'une des deux conditions visées au **§ 70** est remplie.

À cet égard, il est possible d'utiliser les possibilités offertes par l'assistance administrative prévue par les conventions fiscales pour demander aux administrations étrangères des renseignements permettant d'établir que le prestataire des services contrôle en droit ou en fait la personne bénéficiaire des rémunérations ou pour obtenir des précisions sur la nature de l'activité réellement exercée par ce bénéficiaire.

190

En outre, lorsque les conditions d'application de l'article 155 A du CGI sont réunies, l'imposition du prestataire des services doit être effectuée en principe par application des seules règles de droit interne français. Il convient en effet de considérer que les conventions fiscales internationales qui sont destinées à éviter les doubles impositions ne trouvent pas à s'appliquer dans le cas de montages du type de ceux visés par l'article 155 A du CGI puisque le prestataire des services n'a pas été imposé dans un autre État à raison des sommes reçues par la personne domiciliée ou établie hors de France.

S'il apparaissait toutefois que le prestataire des services a été imposé dans un autre État à raison des mêmes sommes, la double imposition en résultant serait éliminée dans le cadre de la procédure de concertation entre les administrations centrales prévue par les conventions fiscales internationales. Dans une situation de cette nature, il appartiendrait au prestataire des services de saisir les autorités fiscales de l'État dont il est le résident.

200

Cette règle excluant l'application des conventions fiscales internationales comporte toutefois une exception concernant les professionnels du sport et du spectacle : certaines conventions prévoient en effet, en ce qui concerne l'imposition des artistes et des sportifs, une disposition comparable à l'article 155 A du CGI auquel elle se substitue (cf. **BOI-INT-DG-20-20-70**). Dans ces conventions, la rémunération correspondant à l'activité exercée par l'artiste ou le sportif, perçue par la société sur la personne qui a fourni les services dudit artiste ou sportif, est imposable dans l'État où l'activité a été exercée.

Ces dispositions confirment donc le droit pour la France d'imposer les rémunérations correspondant à l'exercice d'une activité en France que l'artiste ou le sportif soit résident de France ou résident dans l'autre État contractant.

Lorsque l'activité est exercée dans l'autre État contractant, il convient de distinguer les deux situations suivantes :

- l'artiste ou le sportif est résident de France : dans ce cas la convention conserve à la France le droit d'imposer la rémunération de l'artiste ou du sportif ; la double imposition est évitée par l'imputation sur l'impôt français d'un crédit correspondant au montant de l'impôt effectivement payé à l'étranger ;

- l'artiste ou le sportif est résident de l'autre État contractant : dans ce cas, la rémunération correspondant à l'exercice d'une activité dans l'autre État n'est pas imposable en France.

II. Modalités d'imposition

A. Caractère des sommes imposables au nom des prestataires de service

210

L'article 155 A du CGI permettant de faire abstraction de l'existence du bénéficiaire des rémunérations, le prestataire de services doit être imposé à raison des sommes encaissées par ce dernier.

Ces sommes sont imposées dans la catégorie des revenus (traitements et salaires, bénéfices non commerciaux, bénéfices industriels et commerciaux) correspondant à la nature de l'activité exercée.

B. Détermination du revenu imposable et modalités de recouvrement

1. Prestataires de services domiciliés en France

220

En ce qui concerne les prestataires de services domiciliés en France, le revenu imposable est calculé dans les conditions de droit commun prévues pour la catégorie de revenus concernés. Dans le cas où la prestation est assurée par une collectivité passible de l'impôt sur les sociétés, la cotisation doit être établie au titre de cet impôt.

L'imposition ainsi établie est mise en recouvrement par voie de rôle.

2. Prestataires de services non domiciliés en France

230

Les rémunérations versées sont soumises aux retenues à la source prévues aux articles 182 A du CGI et 182 B du CGI (cf. **BOI-IR-DOMIC-10-20-20**).

La retenue à la source effectivement acquittée est imputable sur l'impôt sur le revenu dû par le prestataire de services. La personne interposée est alors solidairement responsable du paiement de cet impôt.

Pour une étude générale sur la décharge en responsabilité solidaire, cf. **BOI-CTX-DRS**.

C. Sort des salaires ou autres rémunérations éventuellement perçus par le prestataire de services

240

Le prestataire de services peut avoir reçu une rémunération de la personne à laquelle il a prêté son concours.

Dans ce cas, il devrait, en principe, être imposé à la fois sur cette rémunération et sur le revenu afférent aux sommes encaissées par cette personne. Afin d'éviter cette double imposition, il est admis que l'intéressé ne soit taxé qu'à raison du revenu faisant ressortir la base d'imposition la plus élevée.

III. Solidarité en matière de paiement des impositions

250

Le III de l'article 155 A du CGI prévoit que la personne qui perçoit la rémunération des services est solidairement responsable, à hauteur de cette rémunération, des impositions dues par la personne qui les rend.