

Régime fiscal des salariés d'établissements stables français et Représentants de Firmes Etrangères en situation de déplacement en Allemagne

💡 Rappel :

En règle générale, le salaire est imposable dans le pays d'exercice de l'activité. La plupart des conventions fiscales internationales prévoient une exception pour les missions effectuées par les salariés pour leur employeur, si les 3 conditions ci-dessous sont simultanément remplies :

- (1) Le salarié ne passe pas plus de 183 jours dans le pays étranger au cours de l'année *fiscale*,
- (2) **Et** la rémunération est versée par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas résident du pays étranger,
- (3) **Et** le salaire n'est pas à la charge d'un établissement stable ou d'une installation permanente de l'employeur dans le pays étranger.

La grande majorité des salariés résident dans le même pays que leur employeur, mais ce point doit être vérifié sur la base de différents critères (lieu d'exercice de l'activité, foyer d'habitation permanent, centre des intérêts vitaux et économiques, séjour habituel, nationalité, ...).

Point de vigilance : un salarié de Représentant de Firma Etrangère qui effectue des déplacements professionnels dans le pays de résidence de son employeur, doit se voir appliquer une retenue à la source pour les jours passés dans ce pays car la condition 2 n'est pas remplie.

📖 **À noter :** Depuis le 1^{er} janvier 2025, l'approche allemande en matière d'imposition des salaires crée un risque de double imposition, notamment pour les salariés résidents français des établissements stables français et des Représentants de Firmes Etrangères dont le siège est situé en Allemagne.

Selon les autorités fiscales allemandes et le Bundesfinanzhof (la plus haute juridiction fiscale allemande) (affaire VI R 25/22 du 12.12.2024), les salariés d'établissements stables étrangers (donc notamment français) dont le siège est situé en Allemagne, et qui travaillent en Allemagne, exercent leur activité dans le pays de résidence de leur employeur. Pour les besoins de l'impôt sur les salaires un établissement stable n'est donc pas un « employeur ». Le salaire correspondant est donc imposable en Allemagne, dès le 1^{er} jour d'activité dans ce pays. L'approche autorisée de l'OCDE (AOA), selon laquelle les établissements stables doivent être considérés comme des entreprises distinctes et indépendantes, ne s'applique donc pas en matière d'impôt sur les salaires.

📄 **Une position française incertaine** : les implications en matière d'impôt sur les salaires pour les établissements stables allemands de sociétés françaises, et inversement, restent incertaines et comportent un risque de double imposition. Du point de vue français, l'application de l'article 13 (4) de la convention fiscale franco-allemande (alignée sur l'article 15 (2) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE) dépend largement de l'interprétation du terme « employeur » au sens du sous-paragraphe (b).

La pratique fiscale française tend à privilégier une analyse fondée sur la substance économique plutôt que sur des critères purement formels. L'employeur peut donc être identifié en se référant à l'entité qui 1) exerce une autorité effective et un contrôle sur le travail du salarié, 2) supporte les risques et responsabilités connexes, et 3) tire un avantage économique des services fournis. Cette approche n'exclut pas automatiquement une interprétation plus formelle, en particulier lorsque les indicateurs économiques ne sont pas clairement alignés.

Les autorités fiscales françaises privilégient souvent la substance sur la forme. Une décision de la Cour administrative d'appel de Paris en date du 10 juin 2022 (n° 21PA01586) montre que les tribunaux français peuvent s'appuyer sur la réalité économique et fonctionnelle de la relation de travail pour déterminer l'employeur aux fins de la convention. Néanmoins, cette jurisprudence n'exclut pas d'autres interprétations dans des circonstances factuelles différentes.

Dans l'ensemble, en l'état actuel du droit Français, l'identification de l'employeur au sens de l'article 15(2) de la convention de l'OCDE reste sujette à interprétation et peut raisonnablement être évaluée de plusieurs manières, en fonction des faits spécifiques et du poids accordé aux critères économiques par rapport aux critères formels.

💡 **Sanctions**

L'employeur est tenu de prélever et de verser l'impôt sur les salaires pour le compte du salarié. Conformément à l'article 42d de l'EstG (loi Allemande relative à l'impôt sur le revenu), l'employeur est responsable de tout impôt sur le revenu non acquitté. Les autorités fiscales peuvent réclamer l'impôt directement à l'employeur si celui-ci n'a pas rempli son obligation de prélever l'impôt sur les salaires directement à la source, et appliquer des pénalités :

- Pénalités de retard § 240 AO : 1 % par mois sur le montant de l'impôt impayé
- Pénalités de retard § 152 AO possibles en cas de dépôt tardif de la déclaration d'impôt sur les salaires.

Risques pénaux en matière fiscale :

- En cas de non-paiement intentionnel -> fraude fiscale (§ 370 AO) : amende ou peine d'emprisonnement pouvant aller jusqu'à 5 ans dans les cas moins graves, voire jusqu'à 10 ans dans les cas plus graves.
- En cas de négligence -> réduction non-intentionnelle de l'impôt (§ 378 AO) : amende pouvant aller jusqu'à 50 000 €.

→ Prochaines étapes pour les employeurs

Compte tenu de l'incertitude qui pèse sur les situations transfrontalières franco-allemandes, les employeurs doivent réévaluer les déplacements de leurs salariés à court terme, leurs configurations salariales et leurs processus de documentation.

Nous nous tenons naturellement à votre disposition pour appréhender ce sujet, pour analyser vos structures actuelles, à identifier les domaines potentiellement exposés et à mettre en œuvre des procédures de retenue à la source conformes.

Stéphanie Mabilde

Directrice Pôle Social

smabilde@sofradec.fr



Emilie Campbell

Directrice Adj. Pôle Social

ecampbell@sofradec.fr



Nikolaj Milbradt

Avocat à la Cour/Associé

nmilbradt@soffal.fr



Anastasiya Burimova

Juriste Fiscaliste

aburimova@soffal.fr

