



Experts Comptables – Commissaires aux Comptes

43, rue de Liège 75008 Paris

Tél. : 33 (0) 1 44 90 25 25 – Fax 33 (0) 1 42 94 93 29

E-mail : [contact@caderas-martin.com](mailto:contact@caderas-martin.com)

Paris, octobre 2013

## NOTE SUR LE REGIME FISCAL ET SOCIAL DES IMPATRIÉS

### SUR LE SOL FRANÇAIS

Afin d'encourager l'implantation de sociétés étrangères en France, le gouvernement français a renforcé le régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés », c'est-à-dire des salariés ou dirigeants qui sont appelés, par une entreprise établie à l'étranger, à occuper un emploi pendant une période limitée dans une entreprise établie en France (dans le cadre de la mobilité intra-groupe par exemple).

Cette Loi a été votée le 23 juillet 2008 et ce dispositif a été codifié sous l'article 81 C (puis 155 B) du Code général des impôts (CGI). Ce nouveau régime se substitue à l'article 81 B du CGI (voté en décembre 2003 et modifié en 2005), et s'applique aux impatriés dont la prise de fonction en France est intervenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008.

Cette Loi concerne les aspects fiscaux (impôt français sur le revenu applicable aux sommes perçues par les personnes impatriées) et vient en complément des exonérations des cotisations sociales françaises, dont peuvent bénéficier les impatriés provenant de pays ayant signé une convention de sécurité sociale avec la France (comme par exemple le Japon).

#### I – REGIME FISCAL DES IMPATRIÉS

Comme cela est indiqué ci-dessus, ce nouveau régime est applicable uniquement aux impatriés dont la prise de fonction en France est intervenue à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008. En conséquence, le régime antérieur (article 81 B du CGI) reste applicable aux impatriés venus travailler en France avant le 1<sup>er</sup> janvier 2008.

En résumé, pour les revenus de source française perçus par les impatriés, les différentes situations suivantes peuvent se présenter :

1) Impatrié arrivé en France avant le 1<sup>er</sup> janvier 2004 :

Imposition des revenus dans les conditions de droit commun (sous réserve de certains aménagements prévus par les conventions fiscales internationales), y compris pour la part de leur rémunération correspondant au surcoût lié à leur détachement en France.

2) Impatrié arrivé en France après le 1<sup>er</sup> janvier 2004 :

Application de l'article 81 B du CGI qui introduit la notion de « prime d'impatriation », permettant notamment aux impatriés, dans le cadre d'une mobilité intra-groupe, d'exonérer les suppléments de rémunération liés à leur détachement en France. Autrement dit, la rémunération perçue par les impatriés ne sera imposable en France qu'à hauteur de celle qu'ils auraient perçue s'ils étaient restés dans leur pays d'origine pour y exercer leur activité.

Les suppléments de rémunération (en espèce ou en nature) doivent apparaître distinctement dans leur contrat de travail ou leur mandat social (ou dans un avenant), établi préalablement à la prise de fonction en France.

L'exonération est, le cas échéant, limitée. Ainsi, la rémunération de l'impatrié soumise à l'impôt sur le revenu (après déduction de la prime d'impatriation) doit au moins être égale à la rémunération allouée au titre de fonctions identiques, dans la même entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France (comparatif à justifier en cas de contrôle de l'administration fiscale).

Ce régime spécial concerne les impatriés (salariés et dirigeants de sociétés) qui ont pris leur fonction en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, qui fixent leur résidence dans ce pays dès leur arrivée et qui n'ont pas été domiciliés fiscalement en France au cours des 10 années civiles précédant leur prise de fonction.

Cette exonération est temporaire et s'applique jusqu'à la fin de la cinquième année suivant celle de la prise de fonction en France (soit au maximum sur 6 ans). Au-delà de cette période le bénéficiaire sera imposable sur l'intégralité des sommes perçues, conformément au régime de droit commun.

3) Impatrié arrivé en France après le 1<sup>er</sup> janvier 2005 :

Application de l'article 81 B du CGI modifié, aux impatriés prenant leur fonction en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

La Loi de finance rectificative pour 2005 a assoupli certaines conditions d'octroi de la prime d'impatriation et notamment la condition relative au délai de résidence antérieure sur le sol français qui a été porté de 10 à 5 ans.

A compter de cette date, la Loi a également introduit la possibilité d'exonérer (sur option) une partie de la rémunération se rapportant à l'activité exercée hors de France par le salarié impatrié (missions à l'étranger ou dans le pays d'origine).

Le montant de cette nouvelle exonération est calculé en fonction du nombre de jours réels passés à l'étranger et ne peut dépasser 20 % de la rémunération imposable de l'impatrié (après déduction de la prime d'impatriation). Les impatriés doivent, lors de toute demande des impôts, être en mesure de justifier par tous moyens (notes d'hôtels, titres de transports...) du calcul réalisé.

Dans le cas où la société d'accueil de l'impatrié pratique le système de la prime d'expatriation (exonération fiscale des suppléments de rémunération versés, uniquement aux salariés, pour les déplacements professionnels réalisés hors de France), ce système peut se cumuler, dans certaines conditions, avec l'exonération de rémunération pour l'activité exercée hors de France présentée ci-dessus.

Les principales autres conditions de l'article 81 B restent identiques et notamment celles relatives à la durée et à la limite d'exonération de la prime d'impatriation, en comparaison avec la rémunération allouée au titre de fonctions identiques.

#### 4) Impatrié arrivé en France après le 1<sup>er</sup> janvier 2008 :

Application de l'article 81 C (devenu article 155 B) du CGI aux impatriés prenant leur fonction en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008.

L'article 155 B reprend notamment le fonctionnement de la prime d'impatriation et de l'exonération de la partie de la rémunération se rattachant à l'activité exercée hors de France par l'impatrié, qui figurait déjà dans l'article 81 B.

En revanche, contrairement au régime précédent, l'article 155 B peut bénéficier non seulement aux salariés et mandataires sociaux venant travailler en France dans le cadre d'une mobilité intra-groupe mais également aux personnes recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie en France.

Pour les salariés et mandataires sociaux directement recrutés à l'étranger par une entreprise établie en France, il prévoit la possibilité d'opter pour une exonération forfaitaire égale à 30 % de leur rémunération.

Les conditions de durée et de limite d'exonération, en comparaison avec la rémunération allouée au titre de fonctions identiques, sont les mêmes que celles qui figuraient dans l'article 81 B du CGI. En revanche, pour les impatriés exerçant à la fois leur activité en France et à l'étranger et susceptibles de bénéficier des deux régimes d'exonération, la limite des exonérations est fixée, sur option de l'impatrié, par application du système de plafonnement le plus avantageux entre :

- Ø 50% de l'ensemble des revenus de l'impatrié, pour les deux exonérations prises globalement,
- Ø 20% de la rémunération imposable de l'impatrié (après déduction de la prime d'impatriation) pour l'exonération de la part de rémunération se rapportant à l'activité exercée hors de France.

Enfin, contrairement à ce qui est prévu dans l'article 81 B, les impatriés salariés ne peuvent plus bénéficier du cumul des exonérations prévues par l'article 155 B avec celles se rattachant à la prime d'expatriation.

## II – REGIME SOCIAL DES IMPATRIÉS

En complément des exonérations et avantages fiscaux octroyés aux impatriés, le gouvernement français a signé des conventions de Sécurité Sociale avec plusieurs pays étrangers et notamment le Japon.

Cette convention franco-japonaise, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2007, a fait l'objet d'une note spécifique éditée par notre cabinet, et permet, sous certaines conditions, d'éviter la double imposition aux régimes sociaux français et japonais pour les détachés qui maintiennent leur régime social japonais.

Le maintien des salariés détachés aux régimes sociaux japonais permet à ces salariés d'échapper pendant 5 ans aux cotisations d'Urssaf (y compris la CSG et la CRDS) et de retraite en France. Ces exonérations ne concernent toutefois pas les cotisations d'assurance chômage qui restent, dans la plupart des cas, dues en France.

Au-delà des 5 ans, le détaché doit en principe rentrer sous le régime social français et donc cotiser en France. Le maintien du régime social japonais pour une année supplémentaire peut toutefois être accordé sous certaines conditions.

Par ailleurs, un certain nombre d'indemnités, correspondant à la prise en charge par l'entreprise du surcoût résultant pour les salariés bénéficiaires de l'exercice temporaire de leur activité en France, sont exonérées de cotisations sociales et d'impôt sur le revenu des personnes physiques. La liste de ces indemnités comprend notamment les frais de double résidence provisoire, les frais de voyage annuel dans le pays d'origine, les frais de scolarité des enfants dans une école de langue étrangère, les frais de cours de français pour le salarié ou sa famille, les frais d'agence occasionnés par la recherche d'un appartement...

Ce régime d'exonération fiscale et sociale peut se cumuler avec les régimes d'exonérations fiscales présentés ci-dessus.

\*

\*           \*

En conclusion, après les premières mesures d'exonérations fiscales prises par la Loi de décembre 2003 et la convention de sécurité sociale signée avec le Japon à effet de juin 2007, le gouvernement français poursuit sa politique d'attractivité du territoire national en renforçant les exonérations fiscales pour les impatriés arrivant en France, notamment dans le cadre de la mobilité intra-groupe des sociétés japonaises.

En revanche, ces nouveaux régimes impliquent des contraintes formelles (présentation des compléments de rémunérations liés à l'impatriation au sein d'un contrat ou d'un avenant, justification de la limite des exonérations à la somme que toucherait un salarié « local » pour le même emploi...) qui ne sont pas toujours faciles à mettre en œuvre et qui peuvent être sujettes à contestations de l'administration fiscale en cas de contrôle.

## ANNEXE – Exemples chiffrés

### Exemple chiffré sur l'application de l'article 81 B :

Un cadre, employé par une entreprise établie au Japon et n'ayant jamais été fiscalement domicilié en France, est détaché par son employeur japonais dans une filiale du groupe située en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007. Il est amené à effectuer de fréquents déplacements à l'étranger.

- § sa rémunération annuelle nette 2007 est de 200.000 €,
- § il bénéficie d'une prime d'impatriation calculée à 60.000 €,
- § le salaire net comparable français pour le poste qu'il occupe est de 150.000 €
- § la part de sa rémunération se rapportant à son activité exercée à l'étranger s'élève à 33.000 €,

Les sommes exonérées de l'impôt français sur le revenu 2007 s'élèvent à 80.000 €, se détaillant comme suit :

- § prime d'impatriation pour 50.000 € (soit 200.000 € - 60.000 € = 140.000 €, plafonnés au salaire français de référence 150.000 €, entraînant une prime d'impatriation plafonnée à 50.000 €, au lieu de 60.000 €),
- § part de la rémunération pour l'activité exercée à l'étranger pour 30.000 € (soit 33.000 € plafonnés à 30.000 € =  $[200.000 € - 50.000 €] \times 20\%$ ).

### Exemple chiffré sur l'application de l'article 155 B :

Un cadre, employé par une entreprise établie au Japon et n'ayant jamais été fiscalement domiciliée en France, est détaché par son employeur japonais dans une filiale du groupe située en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008. Il est amené à effectuer de fréquents déplacements à l'étranger.

- § sa rémunération annuelle nette 2008 est de 250.000 €,
- § il bénéficie d'une prime d'impatriation calculée à 110.000 €,
- § le salaire net comparable français pour le poste qu'il occupe est de 150.000 €
- § la part de sa rémunération se rapportant à son activité exercée à l'étranger s'élève à 40.000 €,

Les sommes exonérées de l'impôt français sur le revenu 2008 s'élèvent, après plafonnement, à 130.000 €, se détaillant comme suit :

- § prime d'impatriation pour 100.000 € (soit 250.000 € - 110.000 € = 140.000 €, plafonnée au salaire français de référence 150.000 €, entraînant une prime d'impatriation plafonnée à 100.000 € au lieu de 110.000 €),
- § part de la rémunération pour l'activité exercée à l'étranger pour 30.000 €  
(soit, s'il opte pour le plafonnement global des sommes exonérées à 50% de la rémunération totale, à  $250.000 € \times 50\% = 125.000 € - 100.000 €$  de prime d'impatriation = 25.000 € d'exonération résiduelle pour la part de la rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger)  
(soit, s'il opte pour le plafonnement à 20 % de la rémunération nette, pour la part de la rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger, à  $[250.000 € - 100.000 €] \times 20\% = 30.000 €$ ) à solution la plus intéressante.