

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 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^{er} 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 régime est applicable aux impatriés dont la prise de fonction en France est intervenue à compter du 1^{er} janvier 2008.

Des régimes d'exonérations existaient déjà pour les impatriés arrivés en France depuis le 1^{er} janvier 2004 (art. 81B) avec des conditions d'exonération légèrement différentes de celles présentées ci-dessous.



1) Régime actuel pour les Impatriés arrivés en France depuis le 1^{er} janvier 2008 :

Application de l'article 155 B du CGI aux impatriés prenant leur fonction en France à compter du 1^{er} janvier 2008.

➤ Exonération dite « Prime d'impatriation »

Le CGI a ainsi introduit une 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^{er} janvier 2008, qui fixent leur résidence dans ce pays dès leur arrivée et qui n'ont pas été domiciliés fiscalement en France au cours des 5 années civiles précédant leur prise de fonction.

Cette exonération 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, la Loi prévoit la possibilité d'opter pour une exonération forfaitaire égale à 30 % de leur rémunération.

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.

La Loi Macron de juillet 2015 a amélioré ce dispositif en prévoyant qu'un changement de poste du détaché au sein de la société d'accueil ou un changement de société d'accueil en France au sein du même groupe ne remet plus en cause le régime des exonérations fiscales.



➤ **Exonération pour les déplacements professionnels réalisés hors de France**

Les impatriés peuvent également exonérer la partie de leur rémunération se rapportant à l'activité qu'ils exercent hors de France (missions à l'étranger ou dans le pays d'origine : Japon...).

Le montant de cette nouvelle exonération est calculé en fonction du nombre de jours réels passés à l'étranger et les impatriés doivent être en mesure de justifier par tous moyens (notes d'hôtels, titres de transports...) du calcul réalisé, en cas de questions posées par l'administration fiscale.:

Il existe cependant un système de plafonnement des exonérations pour les impatriés exerçant à la fois leur activité en France et à l'étranger et susceptibles de bénéficier des deux régimes d'exonération. Ainsi, la limite des exonérations est fixée, sur option de l'impatrié, par application du système de plafonnement le plus avantageux entre (*cf. exemple ci-après*) :

- ✓ 50% de l'ensemble des revenus de l'impatrié, pour les deux exonérations prises globalement,
- ✓ 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, les impatriés salariés ne peuvent pas bénéficier du cumul des exonérations prévues par l'article 155 B avec celles se rattachant à la prime d'expatriation.

➤ **Autres types d'exonérations**

Les impatriés peuvent également bénéficier d'une exonération d'ISF (Impôt Sur la Fortune) sur les biens situés hors de France en cas de transfert de leur résidence fiscale en France après le 6 août 2008.

Ils bénéficient également d'une exonération partielle de certains revenus patrimoniaux (dividendes, intérêts, plus-values sur cessions d'actions...). Cette exonération porte sur 50% des revenus versés par un débiteur établi dans un Etat qui a signé avec la France une convention visant à lutter contre la fraude fiscale.

Outre la déduction des cotisations des régimes sociaux légaux payés au Japon sur leurs rémunérations taxables en France, les impatriés peuvent également déduire de cette rémunération taxable, dans certaines limites, les cotisations qu'ils versent aux régimes de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire pendant une durée maximum de 6 années également.

Toutes ces exonérations portent sur la même durée que celle présentée ci-dessus pour la « prime d'impatriation », soit sur une durée maximum de 6 années.



2) Nouveautés sur le régime d'exonération des Impatriés :

Le projet de Loi de finances 2017, qui sera voté avant la fin de l'année, prévoit encore des améliorations pour les exonérations accordées aux impatriés.

La durée d'exonération temporaire devrait être portée de 6 ans à 8 ans maximum (soit au plus tard jusqu'au 31 décembre de la 8^{ème} année suivant celle de la prise de fonction en France). Cette extension de la durée porterait sur toutes les exonérations présentées ci-dessus à l'exception de celle concernant l'ISF. L'extension concernerait uniquement les impatriés dont la prise de fonction interviendrait à compter du 6 juillet 2016.

Cette nouvelle Loi de finances devrait également permettre que le montant de la « prime d'impatriation » soit également exonérée de Taxe sur les salaires, pour les personnes qui sont redevable de cette taxe, pour une durée maximale également de 8 années. Cette nouveauté s'appliquerait à compter des rémunérations versées en 2017, uniquement pour les impatriés dont la prise de fonction interviendrait à compter du 6 juillet 2016 et dont le domicile fiscal serait fixé en France.

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^{er} 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.

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 (§1).

* * * * *

* *

*

En conclusion, depuis 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^{er} 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 $200.000 \text{ €} - 60.000 \text{ €} = 140.000 \text{ €}$, 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 € = $[200.000 \text{ €} - 50.000 \text{ €}] \times 20\%$).

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^{er} 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 $250.000 \text{ €} - 110.000 \text{ €} = 140.000 \text{ €}$, 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 $250.000 \text{ €} \times 50\% = 125.000 \text{ €} - 100.000 \text{ €}$ 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 $[250.000 \text{ €} - 100.000 \text{ €}] \times 20\% = 30.000 \text{ €}$) → **solution la plus intéressante.**