

REGIME FISCAL ET SOCIAL DES « IMPATRIÉS »

DETACHES EN FRANCE

Afin d'encourager l'implantation de sociétés étrangères en France, le gouvernement français renforce régulièrement les régimes spéciaux 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).

Depuis 2003, plusieurs dispositifs se sont succédés et dorénavant ce régime est codifié sous l'article 155 B (à l'origine art 81C) du Code général des impôts (CGI).

Ce dispositif 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 le Japon par exemple).

I - REGIME FISCAL DES IMPATRIÉS

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) Présentation du régime d'exonérations fiscales pour les Impatriés :

Application de l'article 155 B du CGI les exonérations fiscales concernent les 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 » qui permet 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 en France (après déduction de la prime d'impatriation) doit au moins être égale à celle allouée à une personne recrutée en France et ce, pour des fonctions similaires, 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 fiscale 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.

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.

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. Ce régime forfaitaire d'exonération (30%) a été étendu par la Loi de finances 2019 aux « impatriés » détachés en France dans le cadre d'une mobilité intragroupe. Ainsi, ces personnes peuvent dorénavant opter pour un taux d'exonération forfaitaire de 30% si, bien entendu, elles ont intérêt à le faire : c'est-à-dire si leur taux d'exonération réel calculé ne donne pas un pourcentage d'exonération plus important. Cette extension ne s'applique qu'aux rémunérations perçues à compter du 1^{er} janvier 2019 et ne concerne que les « impatriés » dont la prise de fonction est intervenue à partir du 16 novembre 2018. Le plafond d'exonération en comparaison avec la rémunération que perçoit une personne recrutée en France pour des fonctions similaires (*cf ci-dessus*) doit également être appliqué.

Par ailleurs, une décision de la Cour administrative d'Appel de Paris (arrêt du 10 juin 2022) a prévu la possibilité d'appliquer également, sur option, une exonération fiscale de 30 % forfaitaire, pour les personnes qui postulent depuis l'étranger à un emploi en France, de leur propre initiative. Cette possibilité était jusqu'alors expressément exclue du dispositif par la doctrine administrative. Cette décision méritera néanmoins d'être confirmée par le Conseil d'Etat.

Initialement, cette exonération temporaire s'appliquait jusqu'à la fin de la 5^{ème} année suivant celle de la prise de fonction en France, soit au maximum sur 6 années fiscales. Par la suite, la Loi de finances 2017 a allongé la durée du dispositif à 9 ans maximum (l'exonération s'applique jusqu'à la fin de la 8^{ème} année suivant celle de la prise de fonction en France) et ce uniquement pour les prises de fonction intervenant depuis le 6 juillet 2016. Au-delà de cette période d'exonération, le bénéficiaire sera imposable sur l'intégralité des sommes perçues, conformément au régime de droit commun français.

Depuis la Loi de finances 2017, la « prime d'impatriation » est également exonérée de « Taxe sur les salaires », pour les sociétés qui sont redevables de cette taxe et ce, pour une durée maximale de 9 ans également. Ce régime s'applique à compter des rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2017 (uniquement pour les impatriés dont la prise de fonction est intervenue à compter du 6 juillet 2016 et dont le domicile fiscal est fixé en France).

➤ **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 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*) :

- ✓ soit à 50 % de l'ensemble des revenus de l'impatrié, pour les deux exonérations prises globalement,
- ✓ soit à 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 ne peuvent pas bénéficier du cumul des deux types d'exonérations prévues par l'article 155 B du CGI et présentés ci-dessus, avec celles se rattachant aux compléments de rémunérations dits « Prime d'expatriation » (art. 81A du CGI), qui peuvent également être versées par des entreprises françaises lors de déplacements de leurs salariés à l'étranger.

➤ **Autres types d'exonérations**

Les impatriés peuvent également bénéficier d'une exonération d'IFI (Impôt sur la Fortune Immobilière), comme c'était le cas précédemment pour l'ISF (Impôt sur la Fortune) avant la suppression de cet impôt à effet du 1^{er} janvier 2018 et ce, sur les biens situés hors de France en cas de transfert de leur résidence fiscale en France postérieurement au 6 août 2008.

Ils bénéficient également d'une exonération partielle de certains revenus du patrimoine (dividendes, intérêts, plus-values sur cessions d'actions...) à hauteur de 50 % des revenus versés par un débiteur établi dans un Etat ayant 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 et/ou de prévoyance supplémentaires.

Ces exonérations portent sur la même durée que celle présentée ci-dessus pour la « prime d'impatriation », soit dorénavant sur une durée maximum de 9 années, à l'exception de l'exonération relative à l'IFI qui reste maintenue sur une durée de 6 années maximum.

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

Nous n'avons pas relevé de nouveauté réglementaire récente et significative sur ce régime, si ce n'est que dans des commentaires publiés en 2025, l'administration fiscale confirme la possibilité d'appliquer le régime de taxation des impatriés pour les personnes recrutées en France après avoir postulé à un poste depuis l'étranger, ainsi qu'aux personnes qui reviennent en France, dans leur ancienne entreprise, après une expatriation à l'étranger ; si par ailleurs toutes les autres conditions prévues à l'art. 155B du CGI sont bien entendu remplies.

II - REGIME SOCIAL DES IMPATRIES

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 **(cf. § I)**.

En application de la Loi PACTE (décret du 18 juin 2019), les salariés appelés de l'étranger à occuper un emploi en France peuvent demander à ne pas être affiliés auprès des régimes de retraite français (régimes obligatoires de retraite de la sécurité sociale et complémentaires de retraite). Cette possibilité est offerte aux « impatriés » ayant pris leurs fonctions à compter du 11 juillet 2018. L'exonération porte sur une durée de 3 ans renouvelable une fois et doit faire l'objet d'une demande sur papier libre à adresser à l'Urssaf dont dépend la société d'accueil française et à co-signer par l'employeur et l'impatrié concerné. Cette demande devra être accompagnée de tous les justificatifs nécessaires.

Il existe néanmoins 2 conditions pour pouvoir bénéficier de ce régime : ne pas avoir déjà été affilié à un régime français d'assurance vieillesse au cours des 5 années civiles précédant celle de la prise de fonction en France et pouvoir justifier d'une contribution minimale, fixée à 20.000 € par an (cotisations salarié et/ou employeur) auprès d'un ou plusieurs régimes d'assurance retraite (contrat collectif ou individuel, peu importe la fréquence des versements dans l'année...).

On notera que ce dispositif sera d'une portée assez limitée pour les impatriés provenant d'un pays ayant signé une convention de sécurité sociale avec la France (comme le Japon par exemple) puisque, si les conditions sont respectées, il est très souvent possible de s'exonérer des cotisations de retraite par le biais de ces conventions.

* * * * *

* * *

*

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 et sociales pour les impatriés arrivant en France, notamment dans le cadre d'une mobilité intra-groupe en provenance de sociétés japonaises.

En revanche, ces régimes spécifiques impliquent des contraintes formelles (*présentation des compléments de rémunérations liés à l'impatriation au sein d'un contrat ou d'un avenant, choix entre le taux réel d'exonération et le taux forfaitaire de 30 %, 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. Il convient également d'être vigilant lors du remplissage de la déclaration d'impôt sur les revenus pour notamment faire les éventuelles options demandées. La validation de tous ces éléments par un spécialiste est fortement recommandée et notre cabinet peut bien entendu vous accompagner sur ces différents sujets.

ANNEXE – Exemples chiffrés

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.

1) Hypothèses de travail

- ✓ Sa rémunération annuelle nette 2025 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 €.

2) Conclusions

Les sommes exonérées de l'impôt français sur le revenu 2025 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 €
 - a) *Soit, s'il opte pour le plafonnement global des sommes exonérées à 50 % de la rémunération totale, à 250.000 € x 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,*
 - b) *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 €] x 20 % = 30.000 €,*

→ *Solution b) retenue comme étant la plus intéressante.*