

SPECIFICITES DE LA FISCALITE FRANCAISE RÉSIDENTS FISCAUX DE FRANCE

LES IMPATRIES RESIDENTS FISCAUX DE FRANCE

La deuxième chose importante lors de la présentation de la fiscalité en France aux impatriés, après la détermination de leur résidence fiscale, c'est de leur donner un aperçu de la fiscalité française et de ses spécificités. En effet, dans la grande majorité des cas d'impatriés, ces derniers étaient auparavant soumis à une fiscalité différente de la nouvelle situation fiscale qui va désormais être la leur en France.

Dans les fiches suivantes seront présentées les spécificités de la fiscalité française énumérées ci-après :

- les différents impôts en France ;
- l'imposition par foyer fiscal en France (contrairement à l'imposition individuelle dans le pays d'origine) ;
- l'absence de retenue à la source en France sur leurs salaires ;
- la déclaration de revenus en $n + 1$;
- les différents formulaires de déclaration de revenus ;
- la déclaration des comptes ouverts à l'étranger ;
- la déclaration des revenus étrangers ;
- la taxation de ces différents revenus en France ;
- la technique du quotient familial - la prise en compte de tous les membres de la famille pour l'établissement
- du taux d'imposition du foyer ;
- les réductions d'impôt ;
- les crédits d'impôt ;
- la fiche de synthèse sur la taxation des impôts en France ;
- l'optimisation fiscale ;
- le paiement de l'impôt en France ;
- la déclaration Impôt sur la Fortune (ISF) en France ;
- la fin de la période d'impatriation - suppression du quitus fiscal ;
- les nouvelles réductions de réductions fiscales pour les primo-résidents.

LES DIFFÉRENTS IMPÔTS EN FRANCE

IMPOTS DIRECTS

En tant que résident français, une personne physique est soumise à plusieurs impôts directs en France :

- la taxe d'habitation ainsi que la redevance audio-visuelle (une seule et même facture) ;
- la taxe foncière (propriétaire d'un bien immobilier) ;
- la taxe professionnelle ;
- l'impôt sur le revenu ;
- l'impôt sur la fortune (si valeur du patrimoine est supérieure à **800 000 €**) ;
- la CSG (Contribution Sociale Généralisée) et la CRDS (Contribution au Remboursement de la Dette Sociale) sur tous les types de revenus.

L'impôt sur le revenu intéresse directement l'impatrié.

Lors de la consultation fiscale à l'arrivée, il serait judicieux de mentionner ces quatre impôts directs, afin d'éviter toute surprise désagréable le moment venu. En effet, si le salarié impatrié se doute qu'il va payer l'impôt sur le revenu, il est toujours surpris lorsqu'au cours de sa deuxième année de résidence il reçoit sa première taxe d'habitation (exonération la première année de résidence en France). Pour ceux qui acquièrent la propriété d'une ou plusieurs résidence(s) en France, ils seront également soumis à la taxe foncière, dès l'année d'acquisition du (ou des) bien(s).

De plus, pour les impatriés dont les femmes pratiquent une activité d'enseignement de langues (ce qui est le cas le plus fréquent), ou toute autre activité générant des bénéfices non commerciaux, il est important de leur mentionner que cette activité va générer une taxe dite professionnelle, en plus de la taxation à laquelle seront soumis les bénéfices de cette activité.

LES IMPOTS INDIRECTS

Les personnes physiques en France sont également soumises à différents impôts indirects tels que :

- la TVA ;
- la TIPP (taxe interne sur les produits pétroliers) ;
- les droits d'enregistrements....

L'IMPOSITION PAR FOYER FISCAL EN FRANCE

LA REGLE : UNE DECLARATION FISCALE PAR FOYER FISCAL

En France, l'imposition se fait par foyer fiscal et non par personne physique prise séparément comme c'est le cas dans la plupart des autres pays.

La déclaration de revenus se fait donc aussi par foyer fiscal ce qui implique que les revenus de tous les membres du même foyer fiscal soient portés sur la même déclaration de revenus.

DEFINITION DU FOYER FISCAL

Selon les situations, les règles relatives au foyer fiscal sont les suivantes :

- couple marié avec ou sans enfant(s) ou personnes à charge = **1** foyer fiscal → **1** déclaration.

On portera sur la déclaration de revenus de ce couple marié, les revenus des deux conjoints, plus ceux de leurs enfants mineurs et majeurs rattachés (le cas échéant).

☞ *L'enfant majeur non rattaché forme un foyer fiscal séparé, même s'il vit toujours sous le même toit que ses parents.*

L'enfant mineur ayant des revenus peut également, sur option, faire sa déclaration de revenu séparément. Il formera donc un foyer fiscal distinct de celui de ses parents même s'il vit toujours sous le même toit que ses parents.

- couple vivant en union libre (ou concubinage) = **2** foyers fiscaux → **2** déclarations ;
- année de Mariage, ou de divorce ou de séparation d'un couple → **3** déclarations.
 - mariage : **2** déclarations séparées jusqu'à la date de mariage, puis une déclaration commune,
 - divorce ou séparation : une déclaration commune jusqu'à la date de divorce ou séparation, puis **2** déclarations séparées.
- couple pacsé = **1** foyer fiscal → **1** déclaration commune (dès la première année du PACS) ;
 - année du PACS : **3** déclarations (comme pour les couples mariés : **2** déclarations séparées jusqu'à la date du PACS, puis une déclaration commune,
 - année de rupture du PACS (comme pour le divorce : une déclaration commune jusqu'à la date de la séparation, puis **2** déclarations séparées.

PAS DE RETENUE A LA SOURCE EN FRANCE SUR LE SALAIRE DES RESIDENTS FISCAUX

Pour les résidents fiscaux de France, l'employeur ne pratique pas de retenue à la source (paiement mensuel immédiat de l'impôt sur le salaire).

Très peu de pays ne pratiquent pas, comme la France, la retenue à la source sur le salaire (Singapour ...).

Historiquement, la retenue à la source était pratiquée en France. En 1939, les employeurs pratiquaient la retenue à la source sur les salaires versés à tous leurs salariés.

1^{er} OCTOBRE 1948 : SUPPRESSION DE LA RETENUE A LA SOURCE SUR LES SALAIRES

Suite à une période de forte inflation, de pénurie et d'absence d'évolution du pouvoir d'achat, pour réduire l'agitation sociale et compenser l'effet de la hausse des taxes impôts indirects, l'Etat est obligé de prendre des mesures destinées à alléger la retenue opérée sur les salaires au titre de l'impôt.

Jusqu'alors dotée d'un taux de **16 %**, cette retenue à la source est supprimée au 1^{er} octobre 1948 et remplacée par une taxe sur les salaires de **5 %** payable par les employeurs.

Cette taxe sur le salaire est aujourd'hui supprimée et ne concerne que les entreprises non soumises à la TVA.

Cette suppression de la retenue à la source ne concernera pas les non-résidents fiscaux de France.

LA DÉCLARATION DE REVENUS : ANNÉE N + 1

La déclaration des revenus doit être complétée de façon spontanée par le contribuable.

La première déclaration de revenus se fait l'année suivant celle du début de l'activité salariale en France.

En principe, le salarié reçoit une déclaration pré-imprimée et pré-remplie de la part de l'Administration Fiscale Française.

En cas de non réception, le salarié impatrié résident fiscal de France doit aller chercher le formulaire n° 2042 (et tous les autres formulaires pour une déclaration correcte et complète) pour remplir de manière spontanée une déclaration de revenus et l'envoyer au centre des impôts de son lieu de résidence.

Cette déclaration doit être faite et envoyée à une date limite fixée chaque année par l'Administration Fiscale Française (pour 2013 : déclaration papier en mai 2014 et déclaration en ligne en juin 2014). Tout dépassement de cette date limite entraîne une majoration de **10 %** du montant de l'impôt dû.

Les Autorités calculent ensuite l'impôt à payer et envoient l'avis d'imposition au contribuable.

Le salarié reçoit son avis d'imposition en août de la même année de déclaration.

LES DIFFÉRENTS FORMULAIRES DE DÉCLARATION DE REVENUS

Selon les différents revenus touchés en France et à l'étranger et aussi selon les comptes bancaires détenus par l'impatrié à l'étranger, la déclaration de revenus peut comporter plusieurs formulaires.

Cerfa n° 2042	Déclaration des revenus
Cerfa n° 2042 C	Déclaration complémentaire des revenus
Cerfa n° 2044	Déclaration des revenus fonciers
Cerfa n° 2044 SPE	Déclaration spéciale des revenus
Cerfa n° 2047	Déclaration des revenus encaissés à l'étranger
Cerfa n° 2049	Déclaration des plus-values immobilières et des biens meubles
Cerfa n° 2074	Déclaration des plus-values ou profits réalisés – cession de valeurs immobilières
Cerfa n° 2074-IMP-SD	Déclaration des plus ou moins values de cession de titres réalisés par les impatriés
Cerfa n° 2035	Déclaration des revenus BNC
Cerfa n° 2031	Déclaration des revenus BIC
Cerfa n° 2031/2136	Déclaration des bénéfices agricoles/régime transitoire
Cerfa n° 2094	Déclaration par l'employeur des retenues à la source pour les travailleurs non-résidents
Cerfa n° 2725	Déclaration impôts de solidarité sur la fortune – ISF
Cerfa n° 3916	Déclaration par un résident d'un compte ouvert hors de France

Les formulaires suivants sont disponibles sur notre site internet :

Cerfa n° 2042 – déclaration des revenus

www.gereso.com/edition/docs-edition/pratique/mobilite/docs/formulaire2042.pdf

Cerfa n° 2042C – déclaration complémentaire des revenus

www.gereso.com/edition/docs-edition/pratique/mobilite/docs/formulaire2042C.pdf

Cerfa n° 2044 – déclaration des revenus fonciers

www.gereso.com/edition/docs-edition/pratique/mobilite/docs/formulaire2044.pdf

Cerfa n° 2044-SPE – déclaration spéciale des revenus

www.gereso.com/edition/docs-edition/pratique/mobilite/docs/formulaire2044-SPE.pdf

Cerfa n° 2047 – déclaration des revenus encaissés à l'étranger

www.gereso.com/edition/docs-edition/pratique/mobilite/docs/formulaire2047.pdf

Cerfa n° 2074 – déclaration des plus-values ou profits réalisés – cession de valeurs immobilières

www.gereso.com/edition/docs-edition/pratique/mobilite/docs/formulaire2074.pdf

Cerfa n° 2074-IMP-SD – déclaration des plus ou moins values de cession de titres réalisés par les impatriés

www.gereso.com/edition/docs-edition/pratique/mobilite/docs/formulaire2074-IMP-SD.pdf

LES COMPTES BANCAIRES OUVERTS A L'ÉTRANGER

DECLARATION N° 3916

Code général des impôts - Articles 1649A, 2^e et 3^e alinéas, Articles 1736IV et 1758

Tout résident fiscal de France est tenu de déclarer les comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger, pendant tout ou partie de l'année n.

La déclaration de revenus étant par foyer fiscal, il faudra déclarer les comptes détenus à l'étranger par tous les membres du foyer fiscal.

Cette obligation déclarative est accomplie par le biais du formulaire n° 3916 intitulé : « Déclaration par un résident d'un compte ouvert hors de France ».

Cette déclaration n° 3916 doit être jointe et déposée en même temps que la déclaration de revenus n° 2042 de l'année n, au cours de l'année n + 1, souscrite auprès du centre des impôts dont dépend le domicile du déclarant.

Ne pas omettre de cocher la case UU sur le formulaire n° 2042 - pavé 8 : « Autres imputations, reprises de réductions d'impôt, Convention internationale, Divers ».

« Vous ou l'un des membres de votre foyer fiscal ou une personne rattachée à votre foyer avez ouvert à l'étranger, au cours de l'année 2013, des comptes bancaires ou assimilés : cochez la case ci-contre ».

Défaut de déclaration

Le défaut de déclaration expose à deux types de sanctions :

- amende de **1 500 €** par compte non déclaré dans un pays ayant conclu avec la France une convention fiscale d'assistance pour la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationales ;
- amende de **10 000 €** par compte non déclaré dans un pays qui n'est pas lié avec la France une convention fiscale d'assistance pour la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationales ;
- **150 €** par omission ou inexactitude sans que le total des amendes applicables aux infractions devant être produit de manière simultanée ne puisse être supérieur à **10 000 €** ;
- possibilité de taxation des sommes, titres ou valeurs transférés par le(s) compte(s) non déclaré(s).
- intérêts de retard ;
- pénalités de **40 %**.

DEFAUT DE DECLARATION D'ASSURANCE-VIE A L'ETRANGER

Les contribuables qui souscrivent des contrats d'assurance-vie auprès des organismes d'assurance et assimilés établis hors de France ont l'obligation selon les dispositions de l'article 1649 AA du Code général des impôts de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus, les références du ou des contrats, les dates d'effet et de durée de ces contrats, ainsi que les avenants et opérations de remboursement effectués au cours de l'année civile.

La non déclaration de ces contrats d'assurance-vie souscrits auprès desdits organismes expose à deux types de sanctions prévues par l'article 1766 du Code général des impôts :

- amende de **1 500 €** par contrat non déclaré. Le montant de cette amende est porté à **10 000 €** par contrat non déclaré quand l'obligation déclarative concerne un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires ;
- dans le cas où le total de la valeur du ou des contrats non déclarés est égal ou supérieur à **50 000 €** au 31 décembre de l'année de la déclaration, l'amende est portée pour chaque contrat non déclaré à **5 %** de la valeur de ce contrat, sans pouvoir être inférieure **1 500 €**.

Cette amende est applicable à chaque année non prescrite au titre de laquelle l'infraction a été décelée.

L'obligation de déclaration des comptes bancaires ouverts à l'étranger et notamment dans l'espace de l'Union Européenne n'est pas incompatible à la liberté de circulation des capitaux.

CE 17 décembre 2010, n° 33 0666, Mme Throude

Le formulaire Cerfa n° 3916 concernant la déclaration par un résident d'un compte ouvert hors de France, est disponible sur notre site internet sous la référence suivante :

www.gereso.com/edition/docs-edition/pratique/mobilite/docs/formulaire3916.pdf

LA DÉCLARATION DES REVENUS ÉTRANGERS

DECLARATION N° 2047

Article 173-2 du Code général des impôts (CGI)

Tout résident fiscal de France est tenu de déclarer ses revenus touchés hors de la France Métropolitaine et des DOM (Départements d'Outre-Mer), même s'ils ont déjà été imposés à l'étranger.

En présence d'une convention fiscale (environ **125** conventions fiscales signées par la France), il ne devrait pas y avoir de double imposition (système des crédits d'impôts ou d'exonération).

En l'absence d'une convention fiscale, il pourrait y avoir une double imposition.

Cette obligation déclarative est accomplie par le biais du formulaire n° 2047 intitulé : « Déclaration des revenus encaissés à l'étranger - 2013 ».

Cette déclaration n° 2047 doit être jointe et déposée en même temps que la déclaration de revenus n° 2042 de l'année n, au cours de l'année n + **1**, souscrite auprès du centre des impôts dont dépend le domicile du déclarant.

Ne pas omettre de :

- reporter sur le formulaire n° 2042 les revenus étrangers taxables en France en les rajoutant aux revenus français de la même nature ;
- reporter sur le formulaire n° 2042 - pavé 8 : « Autres imputations, reprises de réductions d'impôt, Convention internationale, Divers ».
- en case TK les revenus imposables de source étrangère ouvrant droit à un crédit d'impôt (selon les modalités de la convention fiscale signée entre la France et le pays de la source ou du dispositif d'un article du CGI),
- en case TI les revenus exonérés de source étrangère (selon les modalités de la convention fiscale signée entre la France et le pays de la source ou du dispositif d'un article du CGI) à prendre en compte pour le calcul du taux effectif,
- en case TL les revenus étrangers soumis en France à l'impôt sur le revenu et imposables à la CRDS.

Le formulaire Cerfa n° 2047 concernant la déclaration des revenus encaissés à l'étranger 2013, est disponible sur notre site internet sous la référence suivante :

www.gereso.com/edition/docs-edition/pratique/mobilite/docs/declaration2047.pdf

LA TAXATION DES REVENUS EN FRANCE

GENERALITES

La taxation des revenus en France est dite catégorielle.

En effet, chaque catégorie de revenus :

- salaires, rentes & pensions, traitements ;
- revenus fonciers ;
- revenus mobiliers ;
- plus-values de cessions ;
- bénéfices non commerciaux ;
- bénéfices industriels & commerciaux ;
- bénéfices agricoles ;
- va suivre ses propres règles, et est traitée de manière spécifique :
 - abattements (= réductions très en amont appliquées aux revenus qui vont être imposés) ;
 - seuil de déclenchement de l'imposition (en dessous duquel le revenu ne sera pas imposé).

Exemple pour les salaires : la réduction forfaitaire

Sur un salaire net annuel de 100 000 € :

Il y aura 10 % de réduction forfaitaire pour frais professionnels (ou déduction des frais professionnels à l'option).

Donc le salaire qui sera finalement imposé n'est que de 90 000 €.

Notons ici qu'à partir de l'imposition 2006, les salaires ne bénéficieront plus de l'abattement de 20 %. Pour compenser cette suppression, les taux d'imposition ont été abaissés et les tranches ont été relevées.

Exemple pour les revenus fonciers : l'abattement forfaitaire

Sur un revenu foncier inférieur à 15 000 €, si le contribuable opte pour le régime de micro foncier, il y aura un abattement de 30 % sur ce revenu.

Exemple pour les plus-values : le seuil de déclenchement de la taxation

Ce seuil est fixé à 15 000 €. Tant que les valeurs immobilières cédées n'atteignent pas ce seuil, les plus-values réalisées lors de la cession de ces valeurs ne seront pas imposables. Mais dès que la valeur des cessions atteint ce seuil, il y aura taxation au premier euro de la plus-value réalisée.

Après traitement de chaque catégorie de revenus, comme ci-dessus :

- les différents revenus (diminués de leurs réductions et abattements) ;
- de tous les membres du même foyer fiscal ;
- sont totalisés pour trouver **le revenu global imposable du foyer**.

De ce revenu global imposable on déduira les charges déductibles telles que :

- les pensions alimentaires aux descendants ou ascendants directs, en vertu d'une décision de justice ou pas ;
- les déficits globaux des années précédentes ;
- certains types d'investissements ou dépenses ;
- certaines pertes en capital.

Toutes ces charges sont additives.

Le montant obtenu après ces déductions donne lieu au **revenu net imposable du foyer**.

LA TECHNIQUE DU QUOTIENT FAMILIAL - LA TQF

GENERALITES

Elle permet de prendre en considération tous les membres du foyer (y compris les personnes à charge), donc toutes les charges de famille.

Chaque membre bénéficie de **0,5** ou de **1** part.

Le célibataire bénéficie d'une part, les deux conjoints d'un couple marié bénéficient d'une part chacun, le premier enfant d'une demi-part, ainsi que le second, et à partir du troisième enfant, chacun bénéficie d'une part entière.

Le système dit du « quotient familial » consiste donc à diviser le revenu imposable de chaque contribuable par le nombre de parts qui est fonction de sa situation de famille (célibataire, marié ou lié par un Pacs, séparé ou divorcé, veuf) et du nombre de personnes fiscalement considérées comme étant à sa charge.

L'objet du quotient familial est de proportionner le montant de l'impôt au nombre de personnes qui constituent ce foyer fiscal.

Plus un foyer compte de personnes, plus grand est le nombre de parts et plus faible est le montant des impôts à payer.

Ce système est en réalité limité au-dessus de certains seuils de revenus par des dispositions prévoyant un plafonnement des effets du quotient familial.

HISTORIQUE

1945 : l'impôt général sur le revenu et le système de quotient familial.

L'introduction du système du quotient familial est le fait de la loi du 31 décembre 1945 qui « établit le quotient familial », fondé sur la division du revenu par un nombre de parts, en fonction de la situation familiale, et croissant avec le nombre de personnes composant le foyer du contribuable. Le revenu global est divisé en un certain nombre de parts à la mesure de l'importance de la famille.

Le caractère nataliste de cette mesure s'explique par le fait que la France avait connu une crise démographique à la suite des effets directs et indirects des pertes en vie humaines de la première guerre 1914-1918, aggravée du fait du conflit qui venait de s'achever et qui avait éloigné de leurs foyers près de deux millions d'hommes, jeunes de surcroît.

La TQF appliquée au Revenu Net Imposable donne : L'impôt brut dû.

SPÉCIFICITÉS DE LA FISCALITÉ FRANÇAISE RÉSIDENTS FISCAUX DE FRANCE (SUITE)

LES RÉDUCTIONS D'IMPÔTS

L'impôt théorique dans le pays d'origine étant déjà prélevé à la source et l'impôt réel à la charge de la société dans le pays d'accueil, il est important de bien exposer toutes les réductions d'impôts possibles en France, afin d'en faire bénéficier le salarié impatrié.

En effet, toute réduction d'impôt ayant un impact direct sur le paiement de l'impôt (minoration de l'impôt à payer) en fait bénéficier les salariés impatriés et revient à optimiser le coût de l'impatriation, en diminuant la compensation fiscale et sociale. Rappelons ici que toute compensation fiscale (et sociale) est considérée comme un complément de revenus, lui-même soumis de nouveau à charges sociales et à imposition.

Elles ont un impact direct sur l'impôt brut dû.

Ce sont des dépenses à caractère personnel favorisées par le législateur.

Il existe une vingtaine de réductions d'impôt en France dont peuvent bénéficier les contribuables :

- dons et subventions (réduction de **75 %** dans la limite de **521 €**, réduction de **66 %** au-delà de ce montant, limite **20 %** du revenu imposable). Excédent reporté sur les **5** prochaines années ;
- frais de garde d'une personne âgée de plus de **75 ans** au 31 décembre 2013 (**3 386 €**) ;
- frais d'emploi d'un salarié à domicile (**50 %** de **12 000 €** par foyer + **1 500 €** par enfant à charge – Montant maximum par foyer **15 000 €**), **20 000 €** lorsqu'un membre du foyer est titulaire d'une carte d'invalidité ou perçoit une pension d'invalidité de **3^e** catégorie. Pour les primo bénéficiaires, le montant est porté à **18 000 €** ;
- dépenses d'accueil dans un établissement pour personnes âgées dépendantes (**25 %** des dépenses exposées dans la limite de **10 000 €** par personne) ;
- crédit d'impôt pour enfants à charge poursuivant les études : **61 €** pour un collégien ; **153 €** pour un lycéen et **183 €** pour un enfant suivant une formation d'enseignement supérieur ;
- investissements locatifs dans certaines résidences de tourisme ;
- souscription au capital de PME (**25 %** des montants, limité à **20 000 €** pour un célibataire, **40 000 €** pour un couple marié) ;
- intérêts des emprunts contractés pour la reprise d'une souscription de parts de fonds communs de placement dans l'innovation ;
- souscription de parts de fonds d'investissement de proximité ;
- primes d'assurances sur la vie ;
- cotisations syndicales ;
- frais de scolarisation des enfants à charge ;
- frais d'hospitalisation des personnes dépendantes ;

- prestations compensatoires ;
- investissements dans le secteur forestier ;
- télé-déclaration des revenus et paiement de l'impôt par voie électronique ou prélèvements automatiques ;
- aide aux chômeurs créateurs d'entreprise ;
- acquisitions de trésors nationaux ;
- frais de tenue de comptabilité et d'adhésion supportés par les adhérents de centres de gestion ou associations agréés ;
- investissements Outre-Mer.

La réduction est égale à un pourcentage de la dépense, limitée à un plafond.

Un justificatif est nécessaire pour chaque dépense.

Impôt brut dû – les réductions d'impôt = impôt net intermédiaire dû
--

Dans le cas où le montant des réductions d'impôt excède celui de l'impôt brut, la fraction non imputée de ces réductions ne peut, sauf exceptions (dons et investissement Outre-Mer), donner lieu à remboursement ou à report sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

LES CRÉDITS D'IMPÔTS

GENERALITES

En plus de l'impôt net intermédiaire dû, le contribuable peut aussi, le cas échéant, bénéficier des crédits d'impôts suivants :

- crédits d'impôt pour dépenses afférentes à l'habitation principale ;
- crédit d'impôt pour frais de garde des jeunes enfants (dispositif à compter des revenus de 2009 : **50 %** de **2 300 €**), soit **1 150 €** en cas de garde alternée ;
- crédit de **2 000 €** au titre de l'acquisition ou de location d'un véhicule neuf qui fonctionne au moyen d'énergie peu polluante ;
- crédit d'impôt égal à **25 %** des dépenses exposées en 2008 et 2009 pour la formation des salariés à l'économie de l'entreprise ;
- crédit d'impôt égal à **15 %** et **40 %** des dépenses d'équipements relatifs au développement durable dans l'habitation principale : **8 000 €** pour personne seule et **16 000 €** pour un couple marié, majoré de **400 €** par personne à charge. La majoration précitée est divisée par deux en cas de garde alternée. Pour être éligibles, ces dépenses en faveur des économies d'énergie et du développement durable doivent intervenir entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012. Ce délai est prorogé jusqu'au 31 décembre 2015. Les travaux réalisés dans ce cadre, pour bénéficier d'une majoration de du taux de crédit, doivent être effectués dans un bouquet de travaux ;
- crédit d'impôt pour les dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes sont plafonnés à **5 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et **10 000 €** pour un couple marié ou pacsé soumis à une imposition commune. Ces montants sont majorés de **400 €** par personne à charge. Ladite majoration est divisée par deux en cas de garde alternée d'enfants à charge. Les dépenses éligibles doivent être engagées entre janvier 2005 et le 31 décembre 2014. Ces crédits d'impôt sont de **25 %** pour les dépenses d'installation ou de remplacement d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées ; **15 %** pour les dépenses d'acquisition d'ascenseurs électriques à traction possédant un contrôle avec variation de fréquence ; **30 %** pour les dépenses relatives aux travaux prescrits pour le plan de prévention contre les risques technologiques ;
- crédit d'impôt afférent aux produits d'obligations françaises émises avant le 1^{er} janvier 1987 ou de bons de caisse ;
- crédit d'impôt dont bénéficient certains revenus de source étrangère en application d'une convention internationale ;
- crédit d'impôt formation (dispositif applicable aux dépenses exposées jusqu'au 31 décembre 2004) ;
- crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale (dispositif applicable aux dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2005) ;
- crédit d'impôt pour investissement en Corse ;
- retenue à la source appliquée sur option aux revenus des auteurs, artistes et sportifs domiciliés en France ;
- prime pour l'emploi ;
- déménagement pour reprise d'activité salariée (**1 500 €**).

Impôt net intermédiaire dû – les crédits d'impôt = impôt net dû
--

FICHE DE SYNTHÈSE - MÉTHODE DE CALCUL DE L'IMPÔT EN FRANCE**REVENU GLOBAL IMPOSABLE**

- Charges déductibles

REVENU NET IMPOSABLE

/ Technique du quotient familial

IMPÔT BRUT DU

- Réductions d'impôts

IMPÔT NET (INTERMÉDIAIRE) DU

- Crédits d'impôts

IMPÔT NET DU

Le formulaire Cerfa n° 2042 concernant la déclaration des revenus est disponible sur notre site internet sous la référence suivante :

www.gereso.com/edition/mobilite/formulaire2042.pdf

Le formulaire Cerfa n° 2042C concernant la déclaration des revenus complémentaires, est disponible sur notre site internet sous la référence suivante :

www.gereso.com/edition/mobilite/formulaire2042C.pdf

Le formulaire Cerfa n° 2042-NR concernant la déclaration des revenus (départ à l'étranger), est disponible sur notre site internet sous la référence suivante :

www.gereso.com/edition/mobilite/declaration2042.pdf

Le formulaire Cerfa 2044 concernant la déclaration des revenus fonciers est disponible sur notre site internet sous la référence suivante :

www.gereso.com/edition/mobilite/declaration2044.pdf

L'OPTIMISATION FISCALE

L'optimisation fiscale, par le biais de la déclaration de revenus (il existe également d'autres moyens), consiste à rendre le salarié impatrié contribuable de France, l'acteur principal et l'élément clé de cette déclaration de revenus optimisée.

Pour ce faire, la consultation fiscale dès l'année d'arrivée en France, au cours de laquelle lui seront exposés :

- les autres réductions et crédits d'impôts pour réduire l'impôt ;
- les moyens pour pouvoir en bénéficier (garder les preuves de paiement des dépenses ouvrant droit aux réductions et crédits d'impôt) ;
- le planning de la déclaration et du paiement de l'impôt.

S'avère indispensable pour :

- l'établissement d'une déclaration de revenus correcte, complète et dynamique ;
- éviter le surcoût fiscal en cas de redressement (oubli de déclaration ou ignorance du système français de non retenue de l'impôt sur le salaire) ;
- profiter des réductions et crédits d'impôt ;
- pour planifier des événements tels que le mariage, les dates d'arrivée et de retour..

La fiscalité française est ainsi non simplement subie, mais est comprise et anticipée, car dans la plupart des cas, les impatriés réalisent - après l'aperçu donné ci-dessus - que le système fiscal français est beaucoup plus généreux et privilégié que celui auquel ils étaient soumis avant leur arrivée en France.

LE PAIEMENT DE L'IMPOT EN FRANCE

GENERALITES

3 scenarii possibles de paiement de l'impôt en France :

1^{er} scénario

Si l'impatrié résident fiscal de France est un primo déclarant (première déclaration de revenus en France), il devra payer la totalité de son avis d'imposition reçu vers le 15 août de l'année $n + 1$ au plus tard le 15 septembre de l'année $n + 1$, en une seule fois.

Il est donc important, lors de la consultation fiscale à l'arrivée, de bien mentionner ce point au salarié impatrié, de faire une simulation de son imposition et de l'informer par avance du montant de son impôt qui sera dû en septembre $n + 1$ afin de lui éviter toute mauvaise surprise.

En effet, comme nous l'avons mentionné plus tôt, la majorité de ces impatriés n'ayant jamais connu ce système de non retenue à la source, certains d'entre eux sont donc amenés à croire que le salaire perçu en France est net de charges sociales et d'impôts et sont surpris lors de la réception de leur avis d'imposition au mois d'août de l'année suivante, et ne peuvent donc pas payer la totalité de l'impôt dû le mois d'après (le 15 septembre).

2^e scénario

Si le salarié impatrié a déjà reçu un avis d'imposition, l'année $n + 2$ il devra payer son impôt par tiers provisionnel :

- premier **1/3** provisionnel - calculé sur la base de l'impôt payé en $n + 1$, à payer le 15 février $n + 2$ (avis de tiers provisionnel reçu vers le 15 janvier $n + 2$) ;
- deuxième **1/3** provisionnel - calculé sur la base de l'impôt payé en $n + 1$, à payer le 15 mai $n + 2$ (avis de tiers provisionnel reçu vers le 15 avril $n + 2$) ;
- le 15 septembre, paiement du solde - différence entre l'impôt réellement dû en $n + 2$ et les deux **1/3** déjà payés.

3^e scénario

Le salarié peut demander à payer son impôt par prélèvement mensuel, sur les **10** premiers mois de l'année. Ceci est une option, à demander à la recette des impôts au plus tard le 15 décembre de l'année précédant celle du paiement par prélèvement mensuel bancaire.

S'il ne demande pas cette option, il continuera à payer son impôt en France selon le scénario 2.

LA DÉCLARATION IMPÔT SUR LA FORTUNE (ISF)

DEFINITION

L'Impôt de Solidarité sur la Fortune est un impôt annuel dû uniquement par les personnes physiques dont les biens (immeubles ou meubles), droits et valeurs (valeurs mobilières, bons du Trésor, solde bancaire, espèces, etc.) dépassent un certain montant au 1^{er} janvier de l'année. Le nouveau seuil établi par la loi de finances 2013 pour les non-résidents est de **1 300 000 €**. Ainsi, les contribuables non-résidents sont soumis à l'ISF lorsque la valeur nette taxable de leur patrimoine est supérieure à **1 300 000 €** au 1^{er} janvier 2014.

L'ASSIETTE

La loi de finances pour 2013 a rétabli d'abord le barème progressif l'ISF. Le nouveau système comprend désormais **6** tranches d'imposition.

Ensuite, cette loi supprime le principe d'actualisation automatique annuelle du tarif de l'ISF. Enfin, la loi de finances précitée a institué un système de décote pour les contribuables dont la valeur imposable est comprise entre **1 300 000 €** et **1 400 000 €**.

Les biens qui ne rentrent pas dans la base imposable sont les suivants : les biens professionnels, les droits de propriétés littéraires et artistiques pour les seuls auteurs, les droits de propriété intellectuelle, les objets d'antiquité, d'art ou de collection, les bois et forêts, les biens ruraux loués par un bail à long terme, les placements financiers des non-résidents, la valeur de capitalisation de certaines rentes viagères.

LES PERSONNES IMPOSABLES

Le patrimoine dont disposent les personnes d'un même foyer fiscal est soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune. Les couples mariés font l'objet d'une imposition commune. Ils ne peuvent être imposés distinctement qu'à condition d'être séparés ou en instance de divorce.

Les couples pacsés sont, en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, soumis à une déclaration commune.

Les couples vivant en concubinage notoire sont au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune sont imposables sur leurs biens communs.

Les résidents français de toute nationalité sont ainsi soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune sur la totalité des biens qu'ils possèdent en France et à l'étranger.

Les non-résidents fiscaux de France ne sont imposables qu'à hauteur de la valeur de leurs biens situés en France, sous réserve des conventions fiscales.

DEDUCTION

Les dettes qui ont grevé la valeur du patrimoine faisant l'objet de l'impôt de solidarité sur la fortune doivent être déduites. La déduction de ces dettes obéit à certaines conditions :

- elles doivent exister au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ;
- elles doivent être à la charge du contribuable ;
- elles doivent être justifiées lors du dépôt de la déclaration de l'ISF.

CALCUL DE L'ISF

Le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune se fait en trois étapes. Il faut déterminer la tranche imposable, ensuite procéder à la déduction des charges familiales, enfin calculer le montant de l'impôt en tenant compte du plafonnement.

BAREME AU 1^{er} JANVIER 2014

Les tranches et les taux de l'ISF sont évalués chaque année.

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable
N'excédant pas 800 000 €	0,0 %
Supérieure à 800 000 € et inférieure ou égale à 1 300 000 €	0,50 %
Supérieure à 1 300 000 € et inférieure ou égale à 2 570 000 €	0,70 %
Supérieure à 2 570 000 € et inférieure ou égale à 5 000 000 €	1,00 %
Supérieure à 5 000 000 € et inférieure ou égale à 10 000 000 €	1,25 %
Supérieure à 10 000 000 €	1,50 %

Pour la décote applicable au patrimoine imposable inférieur à **1 400 000 €** indiquée par la loi de finances pour 2013, il est prévu le mécanisme suivant : le montant est réduit d'une somme de $17\,500 \text{ €} - 1,25 \% \times P$. Étant donné que P représente la valeur nette taxable du patrimoine.

Exemple

Pour un patrimoine d'une valeur nette taxable de 1 315 000 €, le calcul de la décote peut être effectué de la manière suivante :

1 315 000	800 000	0 %	0
	500 000	0,50 %	2 500
	15 000	0,70 %	105
	Impôt théorique		2 605

Calcul de la décote : $17\,500\text{ €} - (1,25\% \times 1\,315\,000\text{ €}) = 17\,500\text{ €} - 16\,437,5\text{ €}$
 $= 1\,062,50\text{ €}$

ISF dû est égal à $2\,605\text{ €} - 1\,062,50\text{ €} = 1\,542,50\text{ €}$.

SUPPRESSION DE LA RÉDUCTION POUR PERSONNE À CHARGE

Le législateur avait prévu une réduction d'un montant de **300 €** par personne à charge. Ce montant était de **150 €** lorsque la personne est réputée à la charge de deux parents. Cette réduction est désormais supprimée par la loi de finances pour 2013.

PLAFONNEMENT SELON LES REVENUS

Le montant de l'ISF est plafonné en fonction de l'impôt sur le revenu, la contribution exceptionnelle et les prélèvements sociaux de l'année 2013. Ainsi, l'ISF ne doit pas excéder **75 %** l'ensemble des revenus perçus au titre de l'année 2013.

Afin de calculer le plafonnement, il faut donc prendre en considération d'une part certains impôts et d'autre part certains revenus.

Les impôts pris en considération sont :

- l'ISF de l'année d'imposition ;
- l'impôt sur le revenu de l'année précédente ;
- les prélèvements libératoires ;
- la CGS et la CDRS.

Les revenus pris en considération sont :

- les revenus nets ;
- les plus-values ;
- les revenus exonérés de l'IR qui sont réalisés au cours de l'année en France ou à l'étranger ;
- les produits de l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF soumis à un prélèvement libératoire de l'IR.

Il a été jugé par la Cour de Cassation que la taxe d'habitation, la taxe foncière, et la taxe additionnelle au droit de bail qui ne sont pas assises sur les revenus ne doivent pas être prises en compte dans le calcul du plafonnement de l'ISF.

Cour cass. 25 janvier 2005 n° 199

Cour cass. 8 février 2005 n° 188

L'ISF est un impôt déclaratif. Le calcul de l'ISF est fait par le déclarant. Le versement est effectué conjointement à la déclaration aux dates ci-après.

LA DATE LIMITE DE DEPOT DES DECLARATIONS ISF EN FRANCE

Lieu du domicile du non-résident	Date limite du dépôt
Continent européen	15 juillet 2014
Reste du monde	1 ^{er} septembre 2014

La base imposable correspond à la valeur nette :

Valeur =	biens imposables	-	dettes se rattachant aux
nette			biens imposables (emprunts, impôts ...)

Il convient de préciser qu'afin de permettre l'attractivité de la France en ce qui concerne les placements financiers, les non-résidents sont exonérés, en principe, de l'ISF. Mais, par exception, les actions et parts détenues par les non-résidents dans une société (ou personne) qui n'est pas cotée en bourse, qui n'a pas son siège en France et par ailleurs dont l'actif est constitué de plus de **50 %** de droits immobiliers ou d'immeubles en France d'une part et d'autre part, les actions, les parts ou les droits détenus de manière directe ou indirecte par les non-résidents dans (une personne) ou organisme propriétaire de droits réels immobiliers ou d'immeubles qui sont situés sur le territoire français ne sont pas considérés comme placements financiers susceptibles d'être exonérés.

Il faut préciser qu'en ce qui concerne l'ISF, la France a signé des conventions fiscales avec plusieurs États qui régissent l'imposition des biens et revenus concernés par cette imposition.

Ce dispositif est supprimé à compter de l'année 2012.

La loi de finances pour 2013 a introduit dans le système d'ISF une disposition particulière relative à la non déduction des dettes contractées pour l'acquisition ou dans l'intérêt des biens qui ne sont pas pris en compte pour l'assiette ou exonérées de l'ISF.

Ces dettes ne sont déductibles, le cas échéant, qu'à concurrence de la fraction de la valeur desdits biens non exonérée.

C'est la raison pour laquelle, une mesure de tempérament a été prise. Ainsi, en vue de respecter l'esprit de la loi et de ne pas priver les contribuables qui n'ont pas pu utiliser la procédure d'autoliquidation lors du paiement de l'ISF pour l'année 2011 et 2012, il a été admis que ces contribuables puissent déposer leur demande de restitution par l'imprimé 2041 DRID dans leur centre des finances publiques.

Soulignons simplement que ladite demande ne pourra en aucun cas donner lieu à restitution mais permettra simplement de constater la créance acquise pour cette année qui, faute d'avoir été utilisée en paiement de l'ISF dû, pourra constituer une créance sur l'État et imputable exclusivement sur les cotisations de l'ISF des années suivantes.

Cette mesure de tempérament n'est réservée qu'aux seules demandes de restitution déposées dans le délai imparti d'un an d'exercice du droit à restitution à savoir le 31 décembre de l'année de la naissance de ce droit.

Le formulaire Cerfa 2725 concernant l'impôt de solidarité sur la fortune, est disponible sur notre site internet sous la référence suivante :

www.gereso.com/edition/docs-edition/pratique/mobilite/docs/formulaire2725.pdf

MODALITES D'EXERCICE DE LA PROCEDURE D'AUTOLIQUIDATION DU DROIT A RESTITUTION

De ce qui précède, il existe deux modalités d'autoliquidation du droit à restitution de l'ISF.

Autoliquidation par imputation exclusive sur l'ISF dû

Dans ce cas, le contribuable soumis à l'ISF pour l'année 2011 ou 2012 exerce son droit à restitution qu'il a acquis en l'imputant le montant correspondant exclusivement sur celui de l'ISF de la même année.

Ce droit à restitution limité à une imputation exclusive sur l'ISF ne peut être utilisé ni pour le paiement de la taxe d'habitation ou des taxes foncières bâties ou non bâties ni pour la CSG et la CRDS.

Il ne peut non plus faire l'objet d'une demande de restitution par voie contentieuse.

Imputation exclusive sur l'ISF dû au titre de l'année d'acquisition du droit à restitution

Sur ce plan, seul l'ISF dû pour l'année 2011 ou 2012 donne lieu à imputation de la créance qui est née. Cette imputation ne pourra être exercée sur l'ISF qui se rapporte aux années antérieures exigibles en 2011 et 2012 qui fait suite à une rectification réalisée par la Direction Générale des Finances Publiques.

Ce pendant, lorsque l'ISF dû soit au titre de l'année 2011 ou 2012 et que l'imputation intervienne avant la limite d'exercice du bouclier fiscal soit au 31 décembre 2011 pour le droit acquis en 2011 soit le 31 décembre 2012 pour celui qui est acquis en 2012, cette créance née dudit droit à restitution peut être utilisée en paiement de l'ISF dû au titre :

- d'une déclaration déposée dans les délais ou hors délais légaux ;
- d'une déclaration rectificative, spontanément déposée par les contribuables.

Cette imputation peut avoir trait :

- aux pénalités d'assiette ou de recouvrement ;
- à une rectification faite par la Direction Générale des Finances Publiques.

Malgré que la cotisation de l'impôt sur la fortune pour l'année 2011 et 2012 soit nulle du fait de la prise en compte de réductions d'ISF, le contribuable est tenu, afin d'exercer son droit à restitution, de déposer au service de recouvrement dont il dépend, l'imprimé n° 2041 DRBF d'autoliquidation de son droit à restitution simultanément à sa déclaration de l'ISF. Dans ce cas, l'intégralité de sa créance née du droit à restitution constitue un reliquat qu'il pourra reporter sur l'ISF dû pour les années suivantes.

Report de la fraction du droit à restitution

La fraction du droit à restitution qui a été acquis en 2011 ou 2012 et qui n'a pas été imputé sur l'ISF de la même année engendre une créance sur l'État imputable exclusivement sur l'ISF dû pour les années suivantes. Elle ne peut pas être imputée sur les cotisations d'impôt sur la fortune dues au titre des années précédentes

FIN DE LA PÉRIODE D'IMPATRIATION - SUPPRESSION DU QUITUS FISCAL DÉPART DE FRANCE DU SALARIÉ IMPATRIÉ

GÉNÉRALITÉS

La loi de Finances rectificative pour 2004, modifie les dispositions de l'ancien article 167 du Code général des impôts (CGI) qui prévoyait que tout contribuable domicilié en France qui transférait son domicile à l'étranger était tenu de souscrire à une déclaration provisoire des revenus perçus pendant l'année de son départ, et les impôts qui ressortaient de cette déclaration provisoire étaient immédiatement exigibles (*Article 1663-2 du Code général des impôts*), ainsi que la taxe d'habitation et foncière (le cas échéant). Une déclaration définitive devait être déposée en mars de l'année suivant le départ.

Désormais, tous les contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal à l'étranger ne doivent plus faire de quitus fiscal. Ils devront déposer leurs déclarations de revenus l'année qui suit cet événement et acquitter les impôts relatifs aux revenus de l'année du départ, comme tous les autres contribuables de France.

Depuis le 1^{er} Janvier 2005, on quitte la France sans aucune formalité à accomplir.

L'Administration Fiscale Française (AFF) n'est donc pas au courant du départ de la personne, comme par le passé, car le quitus fiscal présentait l'avantage d'informer l'Administration Française Fiscale du départ du territoire (sauf cas où la personne signale son départ de France et laisse sa nouvelle adresse à l'étranger).

Cette mesure, qui a le mérite de simplifier les procédures et de représenter un avantage financier pour le contribuable qui quitte la France (report de paiement des différents impôts), présente cependant, plusieurs inconvénients.

Non réception des courriers envoyés par l'Administration fiscale française

L'expatrié qui quitte la France, n'a dans la plupart des cas, plus d'adresse en France. Or dans tous les cas, l'Administration Française Fiscale va continuer à envoyer des courriers à cette personne tels que :

- les pré-imprimés de déclaration de revenus envoyés en mai 2014 ;
- les avis de paiement des tiers provisionnels mois de février et de mai ;
- avis d'imposition le mois d'août ;
- avis de paiement de la taxe d'habitation mois d'octobre ;
- avis de paiement de la taxe foncière (dans le cas échéant) mois d'octobre ;
- les divers courriers éventuels de demandes de renseignements envoyés par l'administration fiscale française.

Oubli de déclaration de revenus l'année suivant le départ de France, ou déclaration tardive

Parce que l'expatrié est pris dans son exercice professionnel et dans son nouvel environnement dans son nouveau pays de résidence, il serait très facile d'oublier qu'avant fin mars début avril de l'année suivant son départ, qu'il doit faire sa déclaration de revenus en France. De plus, le pré imprimé qui sert de rappel n'ayant pas été reçu, tous les facteurs d'oubli sont réunis pour que cette personne ne fasse pas sa déclaration (ou la fera en dehors des délais.

N'oublions pas que la non-déclaration de revenus ou tout oubli de déclaration dans les délais majoration de **10 %** sur le montant de l'impôt à payer.

Oubli des dates de paiement des tiers provisionnels février et mai, donc paiement hors délais (pour ceux qui ne sont pas mensualisés) et du solde en septembre

Tout paiement en retard de chaque échéance du tiers provisionnel : majoration de **10 %** sur le montant de l'impôt à payer.

Non-paiement de la taxe d'habitation (et de la taxe d'habitation dans le cas échéant)

Tout paiement en retard de la taxe d'habitation (et de la taxe foncière) : majoration de **10 %** sur le montant de l'impôt à payer.

Pas de réponse aux divers courriers de l'AFF

N'ayant pas reçu les courriers de demandes de renseignements envoyés par L'AFF, la personne ne pourra pas y répondre. Or il est indispensable de répondre à ce genre de courrier. En général, le délai de réponse est de **30 jours**, parfois moins selon le cas.

SOLUTIONS A METTRE EN PLACE

Nomination d'un représentant fiscal pour tous les contribuables qui quittent la France (les impatriés qui ont fini leurs missions en France ou les nouveaux expatriés de France).

Ce représentant fiscal sera donc nommé pour réceptionner tous les courriers de l'AFF qui leur sont destinés, et ce dernier s'occupera de les leur faire suivre en temps et en heure.

Ce dernier pourra aussi assurer un service de rappel quant au calendrier des obligations déclaratives et de paiements des impôts en France :

- déclaration de revenus en mai ;
- paiement des **1^{er}** et **2^e** tiers provisionnels à temps (15 février et 15 mars) ;
- paiement du solde en septembre ;
- paiement de la taxe d'habitation en temps et en heure le 15 octobre ;
- paiement de la taxe foncière (éventuelle) le 15 novembre.

Il peut également avertir le centre des impôts du domicile du contribuable qui quitte la France du changement d'adresse, afin que ce dernier puisse recevoir ses courriers provenant de l'AFF.

Si cette deuxième option permet de résoudre le problème de la non-réception des courriers de l'AFF, elle ne résout pas les problèmes d'oubli des obligations de déclarations et de paiement en temps et en heure, et le risque des diverses majorations pour déclaration et paiement en retard reste très élevé, par rapport à la solution de la nomination du représentant fiscal, qui lui assure à la fois la réception et le suivi des courriers et le rappel nécessaire (du fait de l'éloignement de France et du risque d'oubli) pour que les obligations déclaratives et de paiement soient accomplies dans les délais légaux.

NOUVELLES RÉDUCTIONS D'IMPÔTS POUR LES IMPATRIÉS

RÉGIME EN FAVEUR DES IMPATRIÉS POUR AUGMENTER L'ATTRACTIVITÉ DE LA FRANCE

REGIME PREVU AUX ARTICLES 81B ET ARTICLE 83, 1^{er} BIS ET 2^o TER DU CODE GENERAL DES IMPOTS - ARTICLE 23 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2003 BOI 5F-12-05

Généralités

L'institution d'un régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés » est comparable aux régimes de faveur mis en place par le Royaume-Uni et la Belgique.

En effet, afin de permettre l'installation en France des entreprises étrangères et aussi d'attirer des investissements étrangers en France, ce régime spécial, applicable aux salariés et dirigeants appelés par une entreprise établie à l'étranger mais aussi recrutés directement pour un emploi pendant une période limitée, permet :

- d'exonérer, dans certaines limites, les suppléments de rémunération directement liés à l'exercice temporaire de l'activité en France ;
- de déduire de leur rémunération imposable les cotisations versées par les impatriés, tant aux régimes légaux de Sécurité sociale de leur pays d'origine qu'aux régimes de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire obligatoires ou facultatifs auxquels ils étaient affiliés avant leur prise de fonction en France.

LES CONDITIONS

Les personnes éligibles à ce nouveau dispositif sont :

- celles qui, quelle que soit leur nationalité, n'ont pas été domiciliées en France au sens de l'article 4B du CGI, ou résidentes de France au sens des conventions fiscales internationales, au cours des dix années précédentes pour les impatriés établis en France à partir du 1^{er} janvier 2004, et au cours des cinq années précédentes pour ceux établis en France à partir du 1^{er} janvier 2005 ;
- les personnes qui disposaient au préalable d'un contrat de travail ou d'un mandat social avec une société étrangère, appelées par cette société étrangère auprès d'une entreprise en France.

Les conditions liées au supplément de rémunération exonéré

La prime doit être prévue préalablement dans le contrat de travail ou le mandat social. Cette prime est limitée par référence à la rémunération servie au titre des fonctions analogues. En effet, la partie de la rémunération de l'impatrié soumise à imposition (après déduction de la prime) doit rester comparable à celle qu'un autre salarié de la même entreprise perçoit au titre de fonctions analogues.

La prime est exonérée temporairement jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la prise de fonction en France. Au-delà de cette limite, si l'impatrié continue à toucher cette prime, il sera imposé sur la totalité de sa rémunération, comme c'était le cas avant l'instauration de cette loi le 1^{er} janvier 2004.

Le régime de l'article 4B s'applique de plein droit et aucune procédure n'est exigée. Néanmoins, l'impatrié doit pouvoir être en mesure de justifier par tous les moyens qu'il est éligible au bénéfice de cet article.

DEDUCTIBILITE DES COTISATIONS VERSEES A DES REGIMES ETRANGERS DE PROTECTION SOCIALE

Les cotisations versées aux régimes étrangers de Sécurité sociale sont totalement déductibles. Ce dispositif s'applique également à toutes les personnes qui exercent leur activité professionnelle en France et qui restent affiliées aux régimes de Sécurité sociale de leur pays.

Les dispositions relatives aux cotisations versées aux régimes étrangers de prévoyance complémentaire ont été modifiées par l'article 4 de la loi de finances pour 2014. Il s'en suit que ces cotisations qui sont toujours déductibles sont fixées dans la limite d'un montant égal à la somme de **5 %** du montant annuel du plafond de sécurité sociale et de **2 %** de la rémunération annuelle brute, sans que le total ainsi obtenu puisse excéder **2 %** de huit fois le montant annuel du plafond ci-dessus indiqué. S'il y a excédent, celui-ci doit être ajouté à la rémunération du salarié.

Exemple 1

Un salarié d'une entreprise installée en France a une rémunération brute annuelle 39 000 €. Il cotise, d'une part, à un régime de retraite sus-indiqué au taux de 4 %. D'autre part, son employeur complète cette cotisation pour son compte par un versement d'un taux de 6 %.

Le plafond de déduction s'élève à $39\,000\text{ €} \times 8\%$ soit 3 120 €.

Les cotisations salariales versées par le salarié est de 1 560 € ($39\,000\text{ €} \times 4\%$) et les cotisations patronales versées au régime de retraite supplémentaire est de 2 340 € ($39\,000\text{ €} \times 6\%$).

Le montant de ces cotisations s'élève 3 900 € et présente un excédent de 780 € ($3\,900 - 3\,120\text{ €}$).

La part salariale de cet excédent est de $780\text{ €} \times 40\% = 312\text{ €}$.

La part patronale de l'excédent est de $780\text{ €} \times 60\% = 468\text{ €}$.

La somme de 312 € ne peut être déduite par le salarié de sa rémunération brute. Celle de 468 € doit être intégrée dans sa rémunération brute.

Exemple 2

Un salarié dont l'entreprise installée en France. Il cotise à un régime de prévoyance complémentaire d'entreprise obligatoire et collectif. Sa rémunération annuelle brute est de 99 000 € y compris une prime de 1 400 € sous forme de cotisations de son employeur à sa complémentaire d'entreprise. Ces cotisations couvrent les garanties relatives au remboursement ou à l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident.

Ledit salarié cotise à sa complémentaire d'entreprise à hauteur de 2 800 € par an. Il reçoit un versement complémentaire de son employeur par une cotisation de 2 800 € qui comprend, outre les 1 400 € précités pris en compte dans sa rémunération brute et 1 400 € versés au titre de garanties autres que celles portant sur le remboursement ou l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident.

Le plafond annuel de sécurité sociale est de 37 548 € pour l'année 2014.

Le plafond de déduction dudit salarié au titre de l'année 2014 doit s'élever au plus faible des deux montants suivants :

$(37\,548\text{ €} \times 5\%) + (99\,000\text{ €} \times 2\%) = 3\,857\text{ €}$ (arrondi).

$(37\,548\text{ €} \times 8 \times 2\%) = 6\,008\text{ €}$ (arrondi).

Aux termes de l'article 83 1° quater du Code général des impôts, les cotisations salariales et patronales déductibles, sous condition de plafond, doivent s'élever respectivement à 2 800 € et 1 400 €, soit au total : 4 200 €. Ces cotisations dégagent un excédent de 343 € ($4\,200 - 3\,857 = 343$).

La part salariale de cet excédent est égale à :

$343\text{ €} \times (2\,800/4\,200) = 228\text{ €}$.

La part patronale à : $343\text{ €} \times (1\,400/4\,200) = 114\text{ €}$.

La somme de 228 € n'est pas déductible de la rémunération brute et celle de 114 € doit être ajoutée à la rémunération brute du salarié.

Ces déductions plafonnées ci-dessus indiquées sont limitées dans le temps. Elles ne sont autorisées que jusqu'au 31 décembre de la cinquième année de la prise de fonction en France.

NOUVEL ART 81 B : LOI 2005-1720 DU 30 DECEMBRE 2005, ART. 54, MODIFIÉE PAR LA LOI N° 2008-776 DU 4 AOUT 2008

« I. Les salariés et les personnes mentionnées aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter appelés par une entreprise établie dans un autre Etat à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée ne sont pas soumis à l'impôt à raison des éléments de leur rémunération directement liés à cette situation. Cette disposition s'applique jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions et à la condition que les personnes concernées n'aient pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle de cette prise de fonctions.

II. Si la part de la rémunération soumise à l'impôt sur le revenu en application du I est inférieure à la rémunération versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France, la différence est réintégrée dans les bases imposables de l'intéressé.

III. Les salariés et personnes mentionnés au I sont, sur option, exonérés pour la fraction de leur rémunération correspondant à l'activité qu'ils exercent à l'étranger pendant la période définie au I, sans que la fraction ainsi exonérée puisse excéder 20 % de la rémunération imposable résultant des I et II ».

Pour la mise en œuvre de cette disposition, si au préalable, la nature et les modalités du montant exact de cette prime d'impatriation n'ont pas été fixées à l'euro près, ce montant doit être clairement déterminable au regard du contrat de travail ou du mandat social.

Exemple

Une société italienne détache, à compter de janvier 2013, un de ses cadres dans une filiale établie en France. Étant précisé que ce dernier n'a pas été fiscalement domicilié en France ces cinq dernières années.

Dans l'exercice de sa fonction, il effectue des missions fréquentes à l'étranger. Son salaire annuel est de 300 000 € dont une prime d'impatriation de 80 000 €. Le « salaire net comparable » en France est de 240 000 €. Au titre de l'imposition de l'année 2013, seront donc exonérées :

- *la prime d'impatriation à hauteur de 60 000 € par rapport au montant initial (80 000 €). Le solde de 20 000 € est imposable étant donné que le salaire imposable de ce cadre italien qui est de 220 000 € est inférieur au « salaire net comparable » en France ;*
- *la part de rémunération liée des activités exercée à l'étranger.*

CALCUL DE LA PART DE REMUNERATION LIEE A DES ACTIVITES EXERCEES A L'ETRANGER

Aux termes du III de l'article 81-B du Code général des impôts, cette rémunération des activités à l'étranger ne doit pas excéder la fraction des **20 %** du revenu salarial imposable.

Le calcul s'effectue ainsi :

$$[300\,000\,€ - (80\,000\,€ + 20\,000\,€) \times 20\,\%] = 40\,000\,€$$

Étant précisé que la somme de **300 000 €** est le salaire annuel ; les **80 000 €** représentent la prime d'impatriation et les **20 000 €** le solde réintégré dans la base imposable.

Le cadre impatrié peut donc opter pour cette exonération. Elle est irrévocable au titre de l'année d'imposition à laquelle elle est exercée.

Il faut la mentionner soit dans la déclaration de revenus n° 2042 à la rubrique « autres renseignements » soit sur papier libre et annexée à la déclaration sus-indiquée.

En définitive, le dispositif prévu par l'article 81 B du Code général des impôts pour les salariés impatriés dont la prise de fonction a eu lieu entre le 1^{er} janvier 2004 et avant le 1^{er} janvier 2008 a produit ses effets jusqu'au décembre 2012.

Ce dispositif n'est plus applicable aux salariés ayant pris fonction en France depuis le 1^{er} janvier 2008.

Il faut préciser au passage que les cotisations sociales versées au titre de l'article 83-1^o bis du Code général des impôts auxquels les salariés étaient affiliés sont déductibles de leur rémunération imposable en France.

CUMUL ET ADEQUATION DES PRIMES D'IMPATRIATION AVEC LES PRIMES D'EXPATRIATION

Le salarié impatrié dans ce cas de figure doit, pour le besoin de la filiale française, effectuer des missions à l'étranger. Il peut bénéficier de l'exonération des primes d'impatriation et des primes d'expatriation, notamment :

- l'exonération des primes du I de l'article 81-B du Code général des impôts ;
- l'exonération des primes prévues à l'article 81-B-III du Code général des impôts ;
- l'exonération du supplément de rémunération lié à l'expatriation de l'article 81-A-II du Code général des impôts.

Le solde, s'il est positif, est imposable à l'impôt sur le revenu.

Exemple

Une société espagnole envoie en détachement, à compter de janvier 2013, un de ses cadres dans une filiale établie en France. Ce dernier n'a pas été résident fiscal en France dans les cinq dernières années. Pour le besoin de la filiale française, il doit effectuer plusieurs déplacements à l'étranger.

Son salaire annuel est de 235 000 € plus une prime d'impatriation de 55 000 €. Son salaire annuel net s'élève à 290 000 €. Il a perçu également 25 000 € de supplément lié à l'exercice des activités à l'étranger. Le « salaire net comparable » en France est de 250 000 €. Il a effectué 25 jours de travail à l'étranger au cours de l'année 2013.

CALCUL DES EXONERATIONS

Exonération de la prime d'expatriation au titre de l'article 81-A-II du CGI

Rémunération des activités à l'étranger : 290 000 € x 25/220 = **32 955 €**.

Exonération de la prime d'expatriation

32 955 € x 40 % = **13 182 €**.

Exonération au titre de l'article 81-B- I et II du CGI

Rappel

Le salaire annuel est de **290 000 €**. Le « salaire net comparable » en France est de **250 000 €**. Le salaire imposable de **235 000 €** est inférieur au « salaire net comparable » en France.

Prime d'impatriation recalculée

290 000 € - 250 000 € = **40 000 €**.

Solde de la prime d'impatriation

55 000 € - 40 000 € = **15 000 €**. Exonération au titre de l'article 81-B- III du CGI.

Calcul du plafond

250 000 € x 20 % = **50 000 €**.

Montant de l'exonération

Le salarié sera exonéré à hauteur de : **32 955 €** pour ses activités exercées à l'étranger dans le cadre de l'article 81-B- III du CGI puisque le salaire est inférieur au plafond qui est de **50 000 €**.

Calcul du solde des primes imposables sur l'impôt sur le revenu

15 000 € + (25 000 € - 13 182 €) = **26 818 €**.

Cette somme de **26 818 €** sera réintégrée dans la base imposable de l'impôt sur le revenu de l'impatrié. Le contribuable a donc l'obligation de porter sur la déclaration n° 2042 les revenus qui ont bénéficié de l'exonération précitée. Cela permet d'abord de calculer le revenu fiscal de référence nécessaire pour la détermination des droits aux allègements des impôts locaux. Ensuite, L'administration fiscale prend en compte, le montant des exonérations prévues à l'article 81-A-II du Code général des Impôts pour le calcul du taux effectif.

L'employeur est tenu de mentionner distinctement dans la DADS (Déclaration Annuelle des Données Sociales) destinée à l'Administration fiscale aux cases correspondantes le montant des salaires soumis à l'impôt et ceux qui font l'objet d'exonération.



BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 F-12-05

N° 53 du 21 mars 2005

IMPÔT SUR LE REVENU. TRAITEMENTS ET SALAIRES. RÉGIME SPÉCIAL D'IMPOSITION DES SALAIRES ET MANDATAIRES SOCIAUX APPELÉS PAR UNE ENTREPRISE ÉTABLIE À L'ÉTRANGER À EXERCER TEMPORAIREMENT LEUR ACTIVITÉ AUPRÈS D'UNE ENTREPRISE ÉTABLIE EN FRANCE (« IMPATRIÉS »). EXONÉRATION TEMPORAIRE DU SUPPLÉMENT DE RÉMUNÉRATION PERÇU À CE TITRE ET DEDUCTION DES COTISATIONS VERSEES À DES RÉGIMES ÉTRANGERS DE PROTECTION SOCIALE. COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 23 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2003 (N° 2003-1312 DU 30 DÉCEMBRE 2003)

(C.G.I., art. 81 B et art. 83, 1°-0 bis et 2°-0 ter)

NOR : BUD F 05 20280J

Bureau C 1

PRÉSENTATION

Afin de renforcer l'attractivité du territoire national, l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n° 2003-1312 du 30 décembre 2003) institue un régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés », c'est-à-dire des salariés et dirigeants appelés par une entreprise établie à l'étranger à occuper un emploi pendant une période limitée dans une entreprise établie en France.

Ce régime spécial d'imposition, ouvert aux salariés et dirigeants précités qui n'ont pas été fiscalement domiciliés en France au cours des dix années civiles précédant celle de leur prise de fonctions dans l'entreprise établie en France et qui s'applique jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de cette prise de fonctions, comporte deux volets.

En premier lieu, et dans certaines limites, les suppléments de rémunération directement liés à l'exercice temporaire par les intéressés de leur activité professionnelle en France sont exonérés (code général des impôts, article 81 B).

En second lieu, les cotisations versées par les intéressés, tant aux régimes légaux de sécurité sociale de leur État d'origine qu'aux régimes de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire, obligatoires ou facultatifs, auxquels ils étaient affiliés avant leur prise de fonctions en France, sont déductibles de leur rémunération imposable (code général des impôts, 1°-0 bis et 2°-0 ter de l'article 83).

Toutefois, la déduction des cotisations aux régimes légaux de sécurité sociale du pays d'origine est d'application générale et concerne, outre les impatriés, l'ensemble des salariés qui, au titre de l'exercice en France d'une activité professionnelle, restent affiliés à ces régimes.

La présente instruction commente ces dispositions, qui sont applicables aux personnes dont la prise de fonctions en France intervient à compter du 1^{er} janvier 2004.

- 1 -

21 mars 2005

3 507053P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : SDNC

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

5 F-12-05

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : AVANT L'ARTICLE 23 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2003, LES IMPATRIÉS ÉTAIENT IMPOSABLES DANS LES CONDITIONS DE DROIT COMMUN, SOUS RESERVE DU RÉGIME DES QUARTIERS GÉNÉRAUX ET DES CENTRES DE LOGISTIQUE	5
A. L'IMPOSITION DE LA RÉMUNÉRATION DES IMPATRIÉS SELON LES RÈGLES DE DROIT COMMUN	6
B. L'EXCEPTION DU RÉGIME DES QUARTIERS GÉNÉRAUX ET DES CENTRES DE LOGISTIQUE	8
I. Les indemnités liées au surcoût du logement et au supplément d'impôt et de cotisations sociales peuvent, sur demande du quartier général ou du centre de logistique, bénéficier d'un régime fiscal simplifié	10
II. Les remboursements de frais professionnels ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu	11
III. Les autres indemnités sont imposables dans les conditions de droit commun	12
CHAPITRE 2 : L'ARTICLE 23 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2003 INSTITUE UN RÉGIME SPÉCIAL D'IMPOSITION EN FAVEUR DES IMPATRIÉS DONT LA PRISE DE FONCTIONS EN FRANCE INTERVIENT À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2004	
A. CONDITIONS D'APPLICATION DU DISPOSITIF	13
I. Définition des personnes impatriées	
1. Personnes soumises à une condition de non-résidence antérieure en France	14
2. Personnes appelées par une entreprise étrangère auprès d'une entreprise établie en France	16
3. Salariés ou mandataires sociaux venus exercer leur activité en France	20
II. Conditions liées au supplément de rémunération exonéré	
1. Une prime prévue préalablement dans le contrat de travail ou de mandat social	21
2. Une prime dont l'exonération est, le cas échéant, limitée par référence à la rémunération servie au titre de fonctions analogues	22

21 mars 2005

- 2 -

5 F-12-05

B. MODALITES D'EXONERATION DU SUPPLEMENT DE REMUNERATION LIE A L'IMPATRIATION

I. Détermination de la prime d'impatriation exonérée

- | | |
|--|----|
| 1. Une prime exonérée temporairement | 28 |
| 2. Un supplément de rémunération exonéré quelle qu'en soit l'affectation | 29 |

II. Cas particuliers

- | | |
|---|----|
| 1. Un régime exclusif de celui des quartiers généraux et des centres de logistique | 30 |
| 2. Articulation avec le dispositif « expatrié » prévu au III de l'article 81 A du CGI | 31 |

C. DEDUCTIBILITE DES COTISATIONS VERSEES A DES REGIMES ETRANGERS DE PROTECTION SOCIALE

I. Cotisations versées aux régimes étrangers de sécurité sociale 33

II. Cotisations versées aux régimes étrangers de prévoyance complémentaire et de retraite supplémentaire

- | | |
|---|----|
| 1. Une déductibilité réservée aux seuls impatriés | 34 |
| 2. Une déduction limitée dans le temps et plafonnée | 38 |

D. ENTREE EN VIGUEUR 42

Annexe I : Article 23 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n° 2003-1312 du 30 décembre 2003, Journal officiel du 31 décembre 2003, pages 22594 et suivantes)

Annexe II : Régime fiscal comparé des indemnités versées dans le cadre du régime des quartiers généraux (QG) et des centres de logistique (BOI 13 G-1-97) et dans celui des impatriés (CGI, art. 81 B)

INTRODUCTION

1. Afin de renforcer l'attractivité du territoire national, l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n° 2003-1312 du 30 décembre 2003) institue un régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés », c'est-à-dire des salariés et 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.

2. En effet, sous réserve du régime des quartiers généraux et des centres de logistique, la législation française ne prévoyait aucune disposition fiscale spécifique en faveur des personnes qui viennent de l'étranger pour exercer temporairement en France leur activité professionnelle.

3. Désormais, les salariés et mandataires sociaux « détachés » en France à compter du 1^{er} janvier 2004 sont exonérés à raison des suppléments de rémunération directement liés à l'exercice temporaire de leur activité professionnelle sur notre territoire. Ainsi, symétriquement à la situation des « expatriés » dont la rémunération perçue à raison de leur activité à l'étranger n'est imposable en France qu'à concurrence de celle qu'ils auraient perçue en France pour la même activité, la rémunération perçue par des impatriés ne sera imposable qu'à concurrence de celle qu'ils auraient perçue s'ils n'étaient pas venus de l'étranger en France pour y exercer leur activité.

4. Par ailleurs, et sauf clause particulière des conventions fiscales internationales, ces mêmes personnes perdaient le droit de déduire de leur rémunération imposable en France les cotisations qu'elles continuaient de verser aux régimes sociaux (retraite et prévoyance) de leur pays d'origine lorsque, en situation de détachement, ils étaient maintenus à ces régimes et, corrélativement, exemptés de l'affiliation au régime français de sécurité sociale. Désormais, ces personnes pourront déduire de leur rémunération imposable les cotisations versées tant aux régimes de sécurité sociale qu'aux régimes de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire, à caractère obligatoire ou facultatif, auxquels ils étaient affiliés dans leur Etat d'origine.

**CHAPITRE 1 : AVANT L'ARTICLE 23 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2003,
LES IMPATRIÉS ÉTAIENT IMPOSABLES DANS LES CONDITIONS DE DROIT COMMUN,
SOUS RÉSERVE DU RÉGIME DES QUARTIERS GÉNÉRAUX ET DES CENTRES DE LOGISTIQUE**

5. Jusqu'à l'entrée en vigueur de l'article 23 précité de la loi de finances rectificative pour 2003 (cf. annexe I), les personnes venues en France exercer temporairement leur activité professionnelle étaient imposables dans les conditions de droit commun, y compris pour la part de leur rémunération correspondant au « surcoût » lié à leur impatriation. Seuls les salariés détachés dans les quartiers généraux (QG) ou les centres de logistique bénéficiaient d'un régime fiscal spécifique.

A. L'IMPOSITION DE LA RÉMUNÉRATION DES IMPATRIÉS SELON LES RÈGLES DE DROIT COMMUN

6. Sous réserve des conventions fiscales internationales, et en application des articles 4 A, 4 B et 164 B du code général des impôts (CGI), l'ensemble des revenus de source française, que leurs bénéficiaires soient ou non résidents de France, sont imposables en France à l'impôt sur le revenu.

7. Par suite, les rémunérations perçues par les salariés ou mandataires sociaux à raison d'une activité exercée en France, même pour une durée limitée, sont imposables en France pour leur montant total.

B. L'EXCEPTION DU RÉGIME DES QUARTIERS GÉNÉRAUX ET DES CENTRES DE LOGISTIQUE

8. L'instruction du 21 janvier 1997, publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 13-G-1-97, commente le régime fiscal applicable aux salariés qui exercent leur activité professionnelle au sein d'un QG ou d'un centre de logistique selon les catégories d'indemnités susceptibles de leur être versées.

9. Un QG, en particulier, est défini comme une entité (société, établissement stable ou département adjoint à une branche d'activité d'une entreprise préexistante) qui dépend d'un groupe international et qui est passible en France de l'impôt sur les sociétés. Son activité consiste en la fourniture de prestations de services essentiellement administratifs (direction, gestion, coordination ou contrôle), non susceptibles de commercialisation avec des tiers.

5 F-12-05

I. Les indemnités liées au surcoût du logement et au supplément d'impôt et de cotisations sociales peuvent, sur demande du quartier général ou du centre de logistique, bénéficier d'un régime fiscal simplifié

10. Le remboursement du surcoût du logement constituant la résidence du salarié expatrié en France et celui de l'excédent d'impôt et de cotisations obligatoires de sécurité sociale payés en France par rapport à ceux du pays d'origine sont exonérés d'impôt sur le revenu sous deux conditions. D'une part, le salarié ne doit pas avoir été domicilié fiscalement en France au cours des cinq années civiles précédant celle de son arrivée en France et, d'autre part, le QG ou le centre de logistique doit opter pour l'assujettissement de ces deux indemnités à un impôt calculé au taux normal de l'impôt sur les sociétés et aux contributions y afférentes en lieu et place de l'impôt sur le revenu au nom du salarié (cf. annexe II).

II. Les remboursements de frais professionnels ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu

11. En application du 1° de l'article 81 du CGI, un certain nombre d'indemnités correspondant à la prise en charge par l'entreprise du surcoût résultant pour les bénéficiaires de l'exercice temporaire de leur activité en France sont exonérées d'impôt sur le revenu. Cette exonération concerne, outre les salariés détachés auprès d'un QG ou d'un centre de logistique, tous les salariés qui, n'ayant pas été domiciliés fiscalement en France l'année civile précédant celle de leur arrivée en France, viennent exercer leur activité auprès d'une entreprise établie en France pour une durée n'excédant pas six années. La liste de ces indemnités, qui 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 langue étrangère ou les frais de cours de français pour le salarié et sa famille, figure en annexe II^[1].

III. Les autres indemnités sont imposables dans les conditions de droit commun

12. En application de l'article 79 du CGI, toutes les autres indemnités comme le remboursement de dépenses personnelles (téléphone, électricité), de frais d'aménagement du nouvel appartement (achat d'électroménager, « prime de rideaux ») versées au salarié s'analysent en des compléments de salaire imposables (cf. annexe II).

**CHAPITRE 2 : L'ARTICLE 23 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2003
INSTITUE UN RÉGIME SPÉCIAL D'IMPOSITION EN FAVEUR DES IMPATRIÉS DONT
LA PRISE DE FONCTIONS EN FRANCE INTERVIENT À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2004**

A. CONDITIONS D'APPLICATION DU DISPOSITIF

13. L'article 81 B du CGI exonère, sous certaines conditions et pendant une durée limitée, les suppléments de rémunération versés aux personnes qui sont appelées par une entreprise établie à l'étranger à occuper pendant une période limitée, en qualité de salarié ou de mandataire social, un emploi dans une entreprise établie en France.

I. Définition des personnes impatriées

1. Personnes soumises à une condition de non-résidence antérieure en France

14. Les personnes éligibles au nouveau dispositif sont celles qui, quelle que soit leur nationalité, française ou étrangère, n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI ou résidentes de France au sens des conventions fiscales internationales de façon ininterrompue au cours des dix années civiles précédant celle de leur prise de fonctions dans l'entreprise établie en France. Par suite, il s'agit de personnes qui deviennent résidentes au sens des dispositions précitées du CGI ou des conventions fiscales internationales à compter de leur prise de fonctions en France.

¹ Ces indemnités sont par ailleurs énumérées au paragraphe n° 96 de l'instruction du 30 janvier 1997 précitée.

5 F-12-05

15. La date de prise de fonctions en France s'entend de la date à laquelle commence effectivement l'exécution du contrat, soit de travail, soit de mandat social, au sein de l'entreprise située en France.

2. Personnes appelées par une entreprise étrangère auprès d'une entreprise établie en France

16. Ce dispositif s'adresse aux personnes employées préalablement par une entreprise établie hors de France avant d'être appelées à exercer une activité auprès d'une entreprise établie en France, laquelle doit posséder des liens, quelle qu'en soit la nature (capitalistique, juridique ou commerciale ...), avec l'entreprise d'origine.

17. Par suite, ce dispositif ne saurait bénéficier à une personne recrutée directement à l'étranger par une entreprise établie en France ou à un salarié venant exercer un emploi en France de sa propre initiative.

18. L'entreprise d'origine doit former une entité juridique existante à la date de la prise de fonctions du salarié ou du mandataire social, qui peut être, par exemple, un établissement stable, une succursale ou un bureau de liaison. En revanche, il est admis que l'entreprise d'accueil puisse ne pas exister juridiquement à la date de la prise de ses fonctions en France par la personne impatriée, si l'objet de sa venue en France est la création de cette entreprise.

19. La nationalité de l'entreprise d'origine, comme celle de l'entreprise d'accueil en France importent peu. De même, l'entreprise d'origine, comme l'entreprise d'accueil, peuvent être constituées sous un statut de droit public comme de droit privé.

3. Salariés ou mandataires sociaux venus exercer leur activité en France

20. Outre les salariés, les personnes éligibles sont l'ensemble des dirigeants qui, mentionnés aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter du CGI, leur sont fiscalement assimilés. Il s'agit :

- dans les sociétés anonymes, du président du conseil d'administration, du directeur général, de l'administrateur provisoirement délégué, des membres du directoire ainsi que de tout administrateur ou membre du conseil de surveillance chargés de fonctions spéciales ;

- dans les SARL, des gérants minoritaires ;

- dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés, les dirigeants soumis au régime fiscal des salariés.

II. Conditions liées au supplément de rémunération exonéré

1. Une prime prévue préalablement dans le contrat de travail ou de mandat social

21. La prime, qui correspond aux suppléments de rémunération, en espèces ou en nature, directement liés à l'exercice temporaire par les bénéficiaires de leur activité professionnelle en France, est exonérée d'impôt sur le revenu pour son montant réel. Celui-ci doit apparaître distinctement dans le contrat de travail ou de mandat des personnes concernées ou, le cas échéant, dans un avenant à celui-ci, établi préalablement à la prise de fonctions en France.

2. Une prime dont l'exonération est, le cas échéant, limitée par référence à la rémunération servie au titre de fonctions analogues

22. Le II de l'article 81 B du CGI subordonne l'exonération de la prime d'impatriation à la condition que la rémunération de l'impatrié soumise à l'impôt sur le revenu soit au moins égale à celle perçue au titre de fonctions analogues dans la même entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France. Le cas échéant, la différence entre la rémunération de la personne impatriée et la rémunération de référence est ajoutée par l'intéressé à sa rémunération imposable.

5 F-12-05

23. En ce qui la concerne, l'entreprise, lorsqu'elle est tenue en application de l'article 87 du CGI de porter sur la déclaration annuelle des salaires (DADS) les rémunérations versées aux impatriés concernés, y mentionne distinctement la rémunération nette du supplément de salaire versé au titre de l'impatriation, qui est exonéré en application de l'article 81 B du même code, et dans une zone ad hoc^[2] le montant de ce supplément.

24. Le régime de l'article 81 B du CGI s'applique de plein droit et son application n'est donc soumise à aucune procédure d'agrément préalable de l'administration. Cela étant, les personnes concernées doivent être en mesure de justifier par tous moyens du respect de la condition mentionnée au n° 22 pour pouvoir bénéficier de l'exonération. A cet effet, elles pourront produire une attestation de leur employeur établissant que leur rémunération soumise à l'impôt sur le revenu est effectivement au moins égale à celle versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France.

25. La rémunération de référence est celle de l'année civile au cours de laquelle a eu lieu la prise de fonctions du salarié, le cas échéant, ajustée prorata temporis.

26. La comparaison s'effectue sur des rémunérations annuelles imposables nettes. En pratique, il s'agit des rémunérations portées par l'employeur dans la zone « revenus d'activité nets imposables » de la DADS^[3], sous réserve, le cas échéant, des ajustements ci-après.

En effet, ne sont à prendre en compte dans les termes de comparaison que les éléments de rémunération imposables selon les règles applicables aux traitements et salaires dans les conditions de droit commun, à l'exception notamment des sommes versées ou des gains issus des dispositifs d'épargne salariale ou d'actionnariat salarié. En particulier, les sommes versées au titre de l'intéressement collectif des salariés à l'entreprise et les gains issus de la levée d'options sur titres (« stock-options ») ne constituent pas des rémunérations pour l'application du II de l'article 81 B du CGI. Il en est de même des avantages résultant de l'attribution d'actions gratuites relevant des dispositions de l'article 80 quaterdecies du CGI, qui sont donc exclus des termes de la comparaison.

27. Exemple :

Un cadre employé par une société américaine est détaché par son entreprise auprès d'une entreprise française pour exercer son activité en France sur la base d'un contrat prévoyant une rémunération annuelle nette de 200 000 € dont une « prime d'impatriation » de 60 000 €.

① Situation antérieure à l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2003 :

Le salaire (200 000 €) est imposable en totalité.

① Situation postérieure à l'entrée en vigueur de l'article 81 B du CGI :

Le « supplément de salaire lié à l'impatriation », soit 60 000 €, est exonéré :

- soit en totalité si l'intéressé justifie que la « rémunération nette comparable » en France est égale ou inférieure à la rémunération nette hors prime du salarié impatrié (140 000 €) ;
- soit dans la limite de 50 000 € si le salaire net comparable en France est de 150 000 €. En effet, le salaire imposable en France ne peut être inférieur à celui servi au titre de fonctions analogues par l'entreprise française ou, à défaut, par des entreprises similaires établies en France.

² La DADS sera complétée de cette nouvelle zone pour la déclaration des salaires versés à compter du 1^{er} janvier 2005.

³ Cette rubrique correspond au montant net des rémunérations imposables, au nom des bénéficiaires, à l'impôt sur le revenu selon les règles applicables aux traitements et salaires.

5 F-12-05

B. MODALITES D'EXONERATION DU SUPPLEMENT DE REMUNERATION LIE A L'IMPATRIATION

I. Détermination de la prime d'impatriation exonérée

1. Une prime exonérée temporairement

28. L'exonération s'applique aux primes liées à l'impatriation perçues jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la prise de fonctions en France. Elle n'est pas remise en cause si le bénéficiaire est amené à exercer en France sa mission au-delà de cette période mais le salarié concerné est alors imposable sur l'ensemble de sa rémunération, y compris sur la prime d'impatriation qui continuerait à lui être versée.

2. Un supplément de rémunération exonéré quelle qu'en soit l'affectation

29. Dès lors que l'ensemble des conditions prévues par l'article 81 B du CGI sont remplies, l'exonération d'impôt sur le revenu porte, sous réserve, le cas échéant, de la limite mentionnée aux n° 22 et suivants, sur le montant global de la prime versée au titre de l'impatriation, sans que le salarié n'ait à justifier de l'objet de cette prime⁴.

II. Cas particuliers

1. Un régime exclusif de celui des quartiers généraux et des centres de logistique

30. Le régime de l'article 81 B du CGI ne remet pas en cause l'existence de celui des quartiers généraux et des centres de logistique (cf. n° 8 à 12) mais le cumul des deux régimes à raison des indemnités liées au surcoût du logement et au supplément d'impôt et de cotisations sociales (cf. n° 10) n'est pas autorisé. Dès lors, si le salarié réunit à la fois les conditions pour bénéficier du régime prévu par l'article 81 B du CGI et de celui des quartiers généraux ou des centres de logistique, il doit effectuer, au plus tard lors du dépôt de la déclaration annuelle des revenus souscrite au titre de la première année de mise en œuvre du dispositif, une option irrévocable pour l'un ou l'autre de ces régimes.

En revanche, l'exonération des indemnités considérées comme représentatives de frais reste acquise dans le cadre du régime de l'impatriation sur le fondement du 1° de l'article 81 du CGI (cf. n° 11).

2. Articulation avec le dispositif « expatrié » prévu au III de l'article 81 A du CGI

31. Dans l'hypothèse où un salarié impatrié, qui satisfait aux prévisions de l'article 81 B du CGI, est envoyé à l'étranger pour les besoins de l'entreprise par son employeur établi en France dans les conditions du III de l'article 81 A du CGI, il bénéficie des exonérations prévues par ces deux textes, dans la limite prévue à l'article 81 B précité tenant au caractère comparable de la rémunération imposable qu'il perçoit au regard de celle versée à un salarié non impatrié.

32. Ainsi, un cadre non domicilié fiscalement en France durant la période de dix années précédant l'arrivée en France, appelé par une entreprise étrangère à exercer son activité auprès d'un employeur en France, dont la prime d'impatriation est exonérée en application de l'article 81 B du CGI, peut également bénéficier de l'exonération prévue au III de l'article 81 A du CGI pour les suppléments de rémunération liés à l'expatriation. Toutefois, si la fraction de la rémunération soumise à l'impôt sur le revenu, déduction faite des primes liées à l'impatriation et à l'expatriation, est inférieure à la rémunération servie par une entreprise française au titre de fonctions analogues en France, la différence est ajoutée à la rémunération imposable de l'intéressé.

⁴ En effet, il est rappelé que pour l'application du régime des quartiers généraux et des centres de logistique, l'exonération ne porte que sur la prise en charge par l'employeur du surcoût du logement et du supplément d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales générés par l'exercice en France de l'activité professionnelle.

5 F-12-05

C. DEDUCTIBILITÉ DES COTISATIONS VERSEES A DES REGIMES ETRANGERS DE PROTECTION SOCIALE

I. Cotisations versées aux régimes étrangers de sécurité sociale

33. Ce dispositif, qui s'applique non seulement aux personnes impatriées qui remplissent les conditions du I de l'article 81 B du CGI mais également à toutes les personnes qui restent affiliées à un régime de sécurité sociale dans leur pays d'origine conformément aux dispositions du règlement CEE n°1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 ou d'une convention de sécurité sociale, sera commenté dans l'instruction relative à l'article 83 du CGI à paraître au bulletin officiel des impôts dans la division F de la série 5 FP.

II. Cotisations versées aux régimes étrangers de prévoyance complémentaire et de retraite supplémentaire

1. Une déductibilité réservée aux seuls impatriés

34. Seules les personnes qui remplissent les conditions du I de l'article 81 B du CGI, c'est-à-dire les salariés et les dirigeants mentionnés à l'article 80 ter du CGI qui n'étaient pas domiciliés fiscalement en France au cours de la période de dix années précédant leur venue pour occuper un emploi auprès d'une entreprise établie en France, peuvent déduire, dans certaines limites, les cotisations versées aux régimes de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire auxquels elles étaient affiliées es qualités avant leur arrivée en France.

35. S'agissant des régimes de retraite, la déduction des cotisations est subordonnée au respect, soit de la définition de l'article 3 de la directive 98/49/CE du Conseil du 29 juin 1998 relative à la sauvegarde des droits à pensions complémentaires des travailleurs salariés et non salariés qui se déplacent à l'intérieur de la communauté, soit des conditions prévues par une convention ou un accord de sécurité sociale.

36. Il doit s'agir d'une affiliation à des régimes de retraite professionnels, facultatifs ou obligatoires, fonctionnant en répartition ou en capitalisation, à l'exclusion des contrats individuels d'assurance retraite souscrits à titre personnel, sans relation avec l'emploi occupé.

37. Ces régimes doivent, pour ouvrir droit à déduction, être reconnus par une attestation de l'entreprise étrangère remise au salarié certifiant son affiliation antérieure et le versement des cotisations annuelles.

2. Une déduction limitée dans le temps et plafonnée

38. Les salariés impatriés ont la possibilité de déduire les cotisations aux régimes de prévoyance et de retraite concernés jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions en France, dans certaines limites qui tiennent compte des versements de l'employeur.

39. Ainsi, en application du 2°-0 ter de l'article 83 du CGI, les cotisations à des régimes de prévoyance complémentaire sont déductibles du montant imposable des traitements et salaires dans la limite prévue au 1° quater de l'article 83 du même code, soit un montant égal à la somme de 7 % du plafond de la sécurité sociale prévu à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale et de 3 % de la rémunération annuelle brute, sans que le total puisse excéder 3 % de huit fois le plafond précité (soit 7 131 € en 2004 et 7 246 € en 2005).

40. Pour leur part, les cotisations aux régimes de retraite supplémentaire sont déductibles sous un plafond égal à 8 % de la rémunération annuelle brute retenue, elle-même retenue dans la limite de huit fois le plafond annuel de sécurité sociale (soit une déduction maximale de 19 016 € en 2004 et 19 323 € en 2005).

41. Les difficultés d'application éventuelles auxquelles sont susceptibles de donner lieu notamment les points 33 à 40 de la présente instruction peuvent être portées à la connaissance de l'administration : Direction générale des impôts - Direction de la législation fiscale (DLF), Sous-direction C - Bureau C1 - 139 rue de Bercy - télédéc 641 - 75572 PARIS CEDEX 12.

5 F-12-05

D. ENTREE EN VIGUEUR

42. Le régime spécial d'imposition des impatriés est applicable, tant pour l'exonération des suppléments de rémunération directement liés à cette situation (CGI, article 81 B) que pour la déduction des cotisations de retraite ou de prévoyance (CGI, 1^{er}-0 bis et 2^o-0 ter de l'article 83), aux personnes, salariés ou mandataires sociaux, dont la prise de fonctions en France intervient à compter du 1^{er} janvier 2004.

La Directrice de la Législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

21 mars 2005

- 10 -

5 F-12-05

Annexe I

Article 23 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n°2003-1312 du 30 décembre 2003,
Journal officiel du 31 décembre 2003, pages 22594 et suivantes)

Article 23

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. - Après l'article 81 A, il est inséré un article 81 B ainsi rédigé :

« Art. 81 B. - I. - Les salariés et les personnes mentionnées aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter appelés par une entreprise établie dans un autre Etat à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée ne sont pas soumis à l'impôt à raison des éléments de leur rémunération directement liés à cette situation. Cette disposition s'applique jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions et à la condition que les personnes concernées n'aient pas été fiscalement domiciliées en France au cours des dix années civiles précédant celle de cette prise de fonctions.

II. - Si la part de la rémunération soumise à l'impôt sur le revenu en application du I est inférieure à la rémunération versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France, la différence est réintégrée dans les bases imposables de l'intéressé. »

B. - L'article 83 est ainsi modifié :

1° Après le 1°, il est inséré un 1°-0 bis ainsi rédigé :

« 1°-0 bis Les cotisations versées conformément aux dispositions du règlement CEE n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté ou conformément aux stipulations d'une convention ou d'un accord international relatif à l'application des régimes de sécurité sociale ; »

2° Après le 2°, il est inséré un 2°-0 ter ainsi rédigé :

« 2°-0 ter Dans les limites prévues au deuxième alinéa du 1° quater, les cotisations versées aux régimes de prévoyance complémentaire et, dans les limites prévues aux deuxième et troisième alinéas du 2°, les cotisations versées aux régimes de retraite complémentaire répondant aux conditions fixées à l'article 3 de la directive 98/49/CE du Conseil du 29 juin 1998 relative à la sauvegarde des droits à pension complémentaire des travailleurs salariés et non salariés qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté ou à celles prévues par les conventions ou accords internationaux de sécurité sociale, auxquels les personnes désignées au I de l'article 81 B étaient affiliées en qualité dans un autre Etat avant leur prise de fonctions en France. Les cotisations sont déductibles jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions ; »

C. - Au b du 1 du B du I de l'article 163 quater, après les mots : « du 2° », sont insérés les mots : « et, au titre de la retraite, du 2°-0 bis ».

II. - Les dispositions du I s'appliquent aux personnes dont la prise de fonctions en France intervient à compter du 1er janvier 2004.

•

5 F-12-05

Annexe II

Régime fiscal comparé des indemnités versées dans le cadre du régime des quartiers généraux (QG) et des centres de logistique (BOI 13 G-1-97) et dans celui des impatriés (CGI, art. 81 B)

I. Rappel des indemnités susceptibles d'être concernées :

Les indemnités susceptibles d'être versées aux salariés des quartiers généraux (QG) ou des centres de logistique sont réparties en trois catégories :

a. Indemnités et remboursements de « frais professionnels » :

Il s'agit des indemnités suivantes, sous réserve qu'elles soient utilisées conformément à leur objet : voyage de reconnaissance par le salarié détaché et son conjoint, frais d'agence occasionnés par la recherche d'un logement locatif en France, frais de garde-meuble dans le pays d'origine, frais de déménagement et de voyage aller et retour, à l'arrivée et au départ du séjour en France, location de voiture à l'arrivée et au départ pendant une période maximum de deux mois dans chaque cas, frais de scolarité des enfants fiscalement à charge (il s'agit des indemnités attribuées pour les enfants qui effectuent des études primaires ou secondaires dans des établissements où la scolarité est payante lorsque cela est justifié par le suivi du cursus scolaire dans une langue étrangère), cours de français pour le salarié détaché et sa famille⁵, voyage annuel (aller-retour) dans le pays d'origine pour le salarié détaché et sa famille⁵, voyage annuel (aller-retour) des enfants scolarisés à l'étranger et fiscalement à charge pour rejoindre leurs parents, voyage d'urgence vers le pays d'origine pour le salarié détaché et sa famille⁵, frais de séjour (à l'hôtel notamment) pendant la période de déménagement pour le salarié détaché et sa famille⁵, loyer supplémentaire éventuellement exposé à l'arrivée et au départ, en cas de double résidence provisoire (la double résidence provisoire ne doit pas excéder, sauf circonstances particulières, une durée de trois mois), frais de gardiennage de la résidence du pays d'origine, frais de dédouanement et droits de douane, frais d'obtention du permis de conduire français, frais de conversion technique des véhicules, frais de carte grise, remboursement des honoraires d'assistance administrative et d'assistance fiscale (consultation fiscale éventuelle pour apprécier les conséquences de l'expatriation).

b. Indemnité différentielle de logement et de « tax-equalization » :

Il s'agit du remboursement du surcoût du logement constituant la résidence du salarié expatrié en France et de l'excédent d'impôt et de cotisations obligatoires de sécurité sociale payé en France par rapport au pays d'origine.

c. Autres indemnités :

Il s'agit des autres indemnités qui s'analysent comme des suppléments de salaire, notamment indemnités dites d'expatriation, remboursement de dépenses personnelles (téléphone, électricité, parking ...), de dépenses d'aménagement de l'appartement (« primes de rideaux ») et d'achat de matériel électro-ménager, indemnité d'achat de véhicule automobile ou de perte subie lors de la vente de ce véhicule.

⁵ La famille du salarié détaché s'entend pour l'application de cette disposition, de son conjoint et de ses enfants fiscalement à charge.

5 F-12-05

II. Régime fiscal comparé :

RÉGIME FISCAL	NATURE DES INDEMNITES		
	Indemnités et remboursements de frais (a du I)	Indemnités différentielles de logement et de « tax-equalization » (b du I)	Autres indemnités (c du I)
Régime de droit commun	Exonérées sous réserve de correspondre à des frais professionnels (1° de l'article 81 du CGI)	Imposables (art. 79 du CGI)	Imposables (art. 79 du CGI)
Régime des QG et des centres de logistique	Exonérées de manière générale (1° de l'article 81 du CGI)	Exonérées si : 1°) le salarié n'était pas domicilié fiscalement en France les cinq années civiles précédant celle de son arrivée pour y exercer son activité et est employé en France pour une durée maximale de six ans (§ 94 du BOI 13-G-1-97) ; 2°) impôt sur les sociétés au nom du QG ou du centre de logistique en lieu et place de l'impôt sur le revenu au nom du salarié (§ 99 à 108 du BOI 13-G-1-97).	Imposables (art. 79 du CGI)
Régime spécial des impatriés	Exonérées de manière générale (1° de l'article 81 du CGI)	Exonération du supplément de rémunération jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la prise de fonctions en France, sous conditions : 1°) le salarié n'était pas domicilié fiscalement en France les dix années civiles précédant celle de son arrivée pour y exercer son activité ; 2°) la rémunération soumise à l'impôt n'est pas inférieure à celle d'un salarié exerçant habituellement en France des fonctions analogues (art. 81 B du CGI).	

REGIME PREVU A L'ARTICLE 155 B DU CODE GENERAL DES IMPOTS

ARTICLE 155 B, ARTICLE 83, 1° O BIS ET 2° TER ET ARTICLE 150 OA DU CODE GENERAL DES IMPOTS

ARTICLE 121 DE LA LOI N° 2008-776 DU 4 AOUT 2008 – LOI DE MODERNISATION DE L'ÉCONOMIE

Généralités

Le nouveau régime fiscal des impatriés s'inscrit dans la logique de l'attractivité du territoire français. Une fois de plus ce nouveau régime d'imposition s'inspire du modèle anglais. L'objectif est, selon la volonté des autorités politiques françaises, de faciliter le retour ou la venue en France des cadres compétents de haut niveau dans différents domaines notamment industriel, bancaire et financier, etc.

Pour ce faire, il faut, en complément du dispositif existant, permettre aux impatriés qui sont sur le plan fiscal temporairement domiciliés en France, de n'être imposés que sur leurs revenus de source française et leurs patrimoines situés sur le territoire français.

Créé par l'article 121 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 dite « Loi de Modernisation de l'Économie », l'article 81 C du Code général des impôts qui avait élargi le champ d'application du régime fiscal des impatriés en l'étendant à d'autres contribuables notamment les non salariés et à certains revenus qui n'étaient pas jusqu'ici exonérés a été transféré nouvel article 155 B du même code.

Le nouveau régime d'imposition des impatriés permet aux salariés et aux mandataires sociaux :

- dans une certaine limite, d'exonérer les salaires et suppléments de salaires qui sont liés à l'exercice de l'activité en France ;
- dans une certaine limite et sous certaines conditions, d'exonérer leur rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger ;
- dans une certaine limite, d'exonérer les revenus dits « passifs » et les plus ou moins values ;
- de déduire de leur rémunération les cotisations sociales payées dans leur pays d'origine.

Le nouveau régime de l'article 155 B du Code général des impôts permet également aux non salariés de bénéficier sur agrément du Ministère de l'Économie et des Finances et sous certaines conditions, du régime de faveur de l'impatriation.

Les salariés et mandataires sociaux

Les conditions d'éligibilité

Les conditions d'éligibilité liées au statut

Les personnes susceptibles de bénéficier de ces exonérations doivent être des salariés et mandataires sociaux.

Les dirigeants

Ce sont :

- le président du conseil d'administration, le directeur général, le directeur général délégué, l'administrateur provisoirement délégué, les membres du directoire ainsi que de tout administrateur ou membre du conseil de surveillance chargé de fonctions spéciales pour les sociétés anonymes ;
- les gérants minoritaires ou égalitaires en ce qui concerne les SARL ;
- les dirigeants soumis au régime fiscal des salariés dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés.

Les salariés

Il peut s'agir :

- des personnes qui, disposant préalablement d'un contrat de travail, sont appelées par une entreprise étrangère auprès d'une entreprise établie en France. Ces personnes sont domiciliées préalablement hors de France. Elles sont appelées à exercer une activité dans une entreprise établie en France qui possède des liens avec l'entreprise d'origine. Ces liens sont de différente nature (capitalistique, juridique, commerciale, etc.). Ces salariés peuvent être des détachés intragroupes. Peu importe la forme juridique de l'entreprise pourvu qu'elle soit une entité existante (filiale, succursale, bureau de liaison) à la date de la prise de fonction du salarié ou du mandataire concerné ;
- des personnes recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie en France. Ces salariés peuvent être déjà être employés dans une entreprise établie à l'étranger, exercer une activité à titre indépendant ou ne pas avoir d'activité. C'est à titre d'exemple le cas des étudiants qui accèdent leur premier emploi. Par contre les personnes qui, à titre personnel, viennent exercer un emploi en France ou qui ont établi leur domicile sur le territoire français pendant leur recrutement ne peuvent bénéficier de ce régime d'imposition des réservés aux impatriés.

Les personnes concernées doivent justifier qu'elles avaient leur domicile fiscal à l'étranger au moment de leur recrutement. La preuve de non domiciliation en France peut être constituée par les contrats de travail avec l'entreprise, les justificatifs des déplacements effectués pour regagner le poste, la situation familiale, etc.

☞ N.B : La forme juridique au sein de laquelle le salarié ou le mandataire social impatrié doit être accueillie importe peu. En ce qui concerne les salariés et dirigeants qui sont appelés par une entreprise établie hors de France à exercer une activité dans une entreprise établie sur le territoire français avec laquelle elle a des liens, il est admis que l'entreprise d'accueil puisse ne pas exister juridiquement à la date de la prise de fonctions de la personne impatriée, lorsque l'objet de sa venue en France est la création de cette entreprise.

Les conditions d'éligibilité liées au domicile en France

Les personnes qui sont éligibles à ce nouveau régime spécial sont :

- celles qui, sans aucune considération de nationalité, ne sont pas comme auparavant domiciliées ou résidentes en France au sens des conventions fiscales internationales au cours des cinq années ayant précédé la prise de leur fonction ;
- celles qui sont domiciliées en France au sens de l'article 4 B 1, a et b du Code général des impôts. Il s'agit donc des personnes qui ont leur foyer ou leur résidence principale et qui exercent en France une activité professionnelle à titre principal.

Le nouveau régime exclut donc les personnes qui, considérées comme domiciliées sur le territoire français, y ont leur centre d'intérêts économiques.

L'appréciation des conditions de domiciliation se fait selon chacune des années d'application du dispositif spécial d'imposition des impatriés.

Il convient de préciser que :

- si ces conditions ne sont pas respectées au titre d'une année, le bénéfice du régime d'imposition prévu à l'article 155 B du Code Général des impôts n'est pas applicable au titre de l'année considérée ;
- le non-respect des conditions sus-évoquées au titre d'une année ne remet pas en cause le bénéfice du régime pour les années antérieures ou postérieures, lorsque toutes les autres conditions étant au demeurant remplies ;
- la durée de l'exonération reste déterminée par référence à la date de prise de fonctions.

☞ NB : Des contraintes professionnelles à savoir la période d'essai du salarié impatrié, la situation professionnelle de son conjoint ou familiales notamment la scolarité de ses enfants peuvent justifier qu'on puisse admettre un délai raisonnable de quelques mois entre la prise de fonctions de la personne impatriée et de l'installation en France de son foyer fiscal.

L'Administration fiscale tolère le non-respect de la condition prévue au a du 1 de l'article 4 B et de la condition de résidence en France au sens des conventions internationales ne fait pas obstacle à l'application du régime prévu au I de l'article 155 B du Code général des Impôts lorsque l'installation en France de son foyer :

- intervient au cours de l'année civile de sa prise de fonctions ou de l'année suivante, la personne impatriée peut prétendre au bénéfice de l'exonération sur les rémunérations perçues depuis sa prise de fonctions, toutes conditions étant par ailleurs remplies ;
- est retardée au-delà de la fin de l'année civile qui suit celle de la prise de fonctions, la personne impatriée ne perd pas définitivement le bénéfice du régime, mais peut, toutes conditions étant par ailleurs remplies, en revendiquer l'application à compter de l'année où la condition de domiciliation en France sera respectée.

Les conditions d'exonération des revenus

Les revenus d'activités

Il convient de distinguer les revenus perçus au titre de l'emploi exercé en France et les rémunérations liées aux activités exercées à l'étranger.

Les revenus perçus au titre de l'emploi exercé en France

Selon les nouvelles dispositions, les salariés et les mandataires sociaux qui sont appelés tant par une société établie dans un autre État en vue d'occuper un emploi dans une entreprise située en France que par les salariés et personnes autres que ceux appelés par une entreprise établie dans un autre État ne sont pas soumis à l'impôt :

- sur leur sursalaire ;
- ou par option sur les **30 %** de leur revenu.

Article 155 B nouveau, I, 1, alinéa 1^{er} du Code général des impôts

Étant précisé que le choix de l'option des **30 %** n'est intéressant en termes d'optimisation fiscale que si le sursalaire est inférieur aux **30 %** de la rémunération.

Rappelons au passage que si les revenus soumis à l'impôt sont inférieurs à la rémunération liée aux fonctions analogues dans la société ou dans les entreprises de mêmes types situées sur le territoire français, la différence est reversée dans la base imposable du salarié ou du mandataire social. Cette disposition est intégrée dans ce régime est une règle anti-abus.

Les rémunérations liées aux activités exercées à l'étranger

Les salariés et mandataires sociaux impatriés peuvent, pour le compte de leurs entreprises, effectuer des missions à l'étranger et sont rémunérés en conséquence en plus de leurs primes d'impatriation. La fraction de rémunération de ces missions est également exonérée mais à condition que les séjours effectués à l'étranger le soient dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur.

Plafonnement des exonérations

Le nouveau régime fiscal des impatriés relatif aux exonérations est certes avantageux. Mais le montant total de ces exonérations sus-indiquées est plafonné. Les impatriés doivent choisir en fonction de ce qui leur est plus avantageux entre deux plafonds d'exonérations :

- **50 %** du montant total des rémunérations liées aux activités en France et à l'étranger ;
- ou
- le montant de la rémunération de l'activité exercée seulement à l'étranger, dans la limite de **20 %** de la rémunération imposable en France hors la prime d'impatriation.

Exemple

Un salarié américain qui n'a jamais été fiscalement domicilié en France est envoyé par une société américaine pour occuper une fonction de Directeur commercial de la zone Europe dans une entreprise établie en France à compter du 1^{er} janvier 2013. Ce salarié est amené à exercer fréquemment des missions à l'étranger.

Sa rémunération annuelle qui ne prévoit pas de prime d'impatriation se décompose de la façon suivante :

- salaire annuel net : 280 000 €,
- prime correspondant à l'activité exercée à l'étranger : 60 000 €.

La rémunération de référence correspondant au poste analogue en France est de 200 000 €.

Calcul du montant de l'exonération d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2013

Calcul de la prime d'impatriation

Le salarié a opté pour la prime d'impatriation pouvant être exonérée à hauteur de 30 % de la rémunération annuelle.

$280\,000\text{ €} \times 30\% = 84\,000\text{ €}$.

Étant précisé que la rémunération de référence en France pour le même poste est de 200 000 €. L'exonération est limitée à 80 000 €. Le solde 4 000 € est reversé dans la base imposable.

La rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger

La part de la rémunération qui correspond à l'activité exercée par le salarié à l'étranger pouvant faire l'objet d'exonération est de 60 000 €.

Calcul du plafonnement

Première option : plafonnement général

Le montant de la rémunération qui peut faire l'objet de l'exonération avant plafonnement est égal à :

$80\,000\text{ €} + 60\,000\text{ €}$ soit $140\,000\text{ €}$.

Le montant susceptible d'être exonéré ne peut pas excéder $280\,000\text{ €} \times 50\%$ soit $140\,000\text{ €}$.

Si le salarié choisit cette option n° 1, il ne pourra être exonéré au titre de l'impôt sur le revenu qu'à concurrence de $140\,000\text{ €}$.

Deuxième option : Plafonnement de la rémunération liée à l'activité exercée à l'étranger

On peut noter que le montant de la rémunération imposable sans prime d'impatriation exonérée est égal à $280\,000\text{ €} - 80\,000\text{ €}$ soit $200\,000\text{ €}$.

La rémunération relative à l'activité exercée par le salarié à l'étranger pouvant être exonérée.

Cette exonération est plafonnée à 20 % de la rémunération correspondant à l'activité exercée en France. Elle se calcule ainsi :

$200\,000\text{ €} \times 20\% = 40\,000\text{ €}$.

Si le choix du salarié porte sur cette option, l'exonération de l'impôt sur le revenu portera sur :

$80\,000\text{ €} + 40\,000\text{ €} = 120\,000\text{ €}$.

Notre exemple montre que le plafonnement à 50 % de la première option (plafonnement général) est plus avantageux que la seconde option. Le salarié impatrié a un grand intérêt à opter pour ce mécanisme.

Les revenus dits passifs et les plus ou moins values

L'article 155 B II nouveau du Code général des impôts permet aux impatriés d'être exonérés de leurs revenus de capitaux mobiliers, les droits d'auteur, les droits de propriétés industrielles et les gains de cession de valeurs mobilières et les droits sociaux. Ces revenus sont exonérés à concurrence de 50 %.

Les conditions d'exonération

Les conditions de domiciliation et d'éligibilité

Elles sont les mêmes que celles décrites plus haut. En effet, les impatriés qui sont domiciliés en France au 1^{er} janvier 2013 jusqu'au 31 décembre de la cinquième année de leur prise de fonction peuvent se prévaloir de ces conditions de domiciliation et d'éligibilité.

Conditions liées à la perception des droits et de la cession des titres et valeurs mobilières

Autres revenus et les plus-values sus-indiqués doivent être de source étrangère

Pour les revenus de capitaux mobiliers, les droits d'auteur, les droits de propriétés industrielles, les paiements doivent être payés par une personne établie hors de France et située dans un pays lié avec la France par une convention fiscale d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

En ce qui concerne les revenus tirés de la cession des valeurs mobilières et des droits sociaux, les sociétés dont les titres sont cédés doivent être situées hors de France et dans un pays qui a signé avec la France une convention fiscale permettant de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Le taux d'imposition des gains nets de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisés par ces impatriés est de **19 %**.

Le seuil au-dessus duquel ces revenus sont imposables est de **25 000 €**. Ce qui veut dire que l'imposition à hauteur de **50 %** n'est possible que si le montant de ces revenus réalisés au cours de l'année 2008 dépasse **25 000 €** par foyer. Par contre, les moins-values dues à la cession de ces titres sont imputées à hauteur de **50 %** de leur montant.

En revanche, il convient de préciser que ces revenus sont soumis aux prélèvements sociaux dus au titre des revenus du patrimoine, au taux global de **12,30 %** sur la base non exonérée de **50 %**.

Interdiction de cumul des exonérations

Si le législateur et l'Administration Fiscale avaient reconnu aux salariés et mandataires sociaux, de bénéficier d'un cumul, sous certaines conditions, des exonérations prévues aux articles 81 B et 81 A II du Code général des impôts, il en va autrement du dispositif prévu par le nouveau régime. L'article 155 B interdit dorénavant aux impatriés de se prévaloir des dispositions concernant les expatriés mentionnées à l'article 81 A II du Code général des impôts.

Exemple

Un salarié néerlandais qui n'a jamais été résident français est domicilié en France depuis le 1^{er} janvier 2013. Il a perçu d'une société néerlandaise au titre de l'année 2013 un dividende d'un montant de 2 000 € brut. Cette somme est éligible à l'exonération partielle de 50 % qui est prévue au II de l'article 155 B du Code général des impôts.

Aux termes de l'article 15 de la convention franco-néerlandaise, les Pays-Bas vont retenir à la source un impôt au taux de 15 %.

Le contribuable doit d'abord déclarer 50 % du montant net du dividende soit 1 275 € doit être déclaré sur la déclaration spéciale n° 2047.

Le calcul se fait de la manière suivante :

$$\begin{aligned} & ((2\,000\,€ - (2\,000\,€ \times 15\,\%)) \times 50\,\% \\ & = (2\,000\,€ - 300\,€) \times 50\,\% \\ & = 1\,700\,€ \times 50\,\% \\ & = 850\,€ \end{aligned}$$

Ensuite, un crédit d'impôt au taux de 18 % doit être calculé sur ce montant et inscrit sur la déclaration 2047. L'opération se présente de la façon suivante :
 $850\,€ \times 18\,\% = 153\,€$.

L'ensemble de ces sommes encaissées à savoir 850 € équivalent à 50 % du montant net du dividende et 50 % correspondant au crédit d'impôt qui est de 153 € soit un montant de 1 003 € doit être porté sur la déclaration 2047 et plus précisément dans les cases DC et DM. Cette somme est ensuite reportée sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 dans les cases DC et DM. Étant précisé que la case DM comprend au montant du revenu brut exonéré y compris le crédit d'impôt.

Le montant total du crédit d'impôt soit 306 € doit être inscrit dans la case TA de la déclaration 2047 et ensuite reporté sur la case TA de la déclaration n° 2042.

L'Administration fiscale calcule l'impôt sur le revenu et les différents abattements sur la base du dividende reporté en case DC soit 1 003 €.

Les prélèvements sociaux au taux global de 12,30 % vont également être calculés sur la base du montant reporté dans la case DC de la déclaration n° 2042 soit 1 003 € et augmenté du montant reporté dans la case DM de la même déclaration soit 1 003 €. La base totale imposable aux prélèvements sociaux est de 2 006 €. La CSG qui est calculée au taux de 8,2 % sera déductible, à hauteur de 5,8 points, du revenu imposable à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif au titre de l'année 2013 sur la déclaration en 2014. Le montant déductible est $2\,006\text{ €} \times 5,8\%$ soit 116 €.

Un crédit d'impôt « étranger » qui est déductible de l'impôt sur le revenu dû sera accordé et ce dans la limite de l'impôt français à concurrence du montant reporté en case TA de la déclaration n° 2042, soit 306 €.

Les non salariés

L'une des innovations apportées à la fiscalité des impatriés par la Loi de Modernisation de l'Économie est l'extension du régime de faveur fiscale aux travailleurs indépendants. Si le législateur a accordé le bénéfice des exonérations aux non salariés, elles sont assorties de certaines conditions.

Conditions liées au domicile

Pour bénéficier de ces exonérations fiscales, les non salariés doivent établir leur domicile fiscal en France au plus tard le 31 décembre 2011. Cette condition ratione temporis, c'est-à-dire limitée dans le temps atténue sensiblement l'intérêt de cette exonération.

Conditions liées à l'exonération du revenu imposable

Conditions relatives à l'agrément

Pour bénéficier de l'exonération prévue pour les non salariés, ces derniers doivent demander au préalable l'agrément du Ministère de l'Économie et des Finances prévu à l'article 1649 nonies du Code général des impôts.

Cet agrément pourrait être délivré par une procédure simplifiée. Une délégation de pouvoir pourra permettre à certains cadres de l'Administration fiscale de délivrer cet agrément plus rapidement possible.

Autres conditions alternatives

Le bénéfice de l'exonération est subordonné à la satisfaction par le non salarié de l'une des conditions alternatives suivantes :

- soit apporter une contribution exceptionnelle à l'État français. Cette condition ressort de l'article L. 314-15 nouveau du Code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile ;
- soit exercer, à titre principal, une activité figurant sur une liste fixée par décret en raison du caractère spécifique des compétences requises ou des difficultés de recrutement ;
- soit souscrire, à partir de janvier 2009 et dans les conditions définies à l'article 885 I ter du Code général des impôts, au capital des PME, pour un montant équivalent à la première tranche du barème de l'ISF qui est comprise entre **1 300 000 €** et **2 570 000 €** en **2014**, et prendre l'engagement de conserver les titres souscrits pendant la durée de l'agrément et, en cas de cession, de réinvestir le produit de la cession dans des titres de même nature.

Montant de l'exonération

Une fois les conditions ci-dessus décrites remplies, les personnes non salariées peuvent bénéficier de l'exonération dans une certaine limite de leur revenu imposable.

En effet, aux termes de l'article 155 B-I-1 alinéa 2 du Code général des impôts, les revenus imposables des personnes non salariées ne sont pas soumis à l'impôt, à hauteur de **30 %** du montant. Il faut préciser que cette exonération a été fixée forfaitairement à défaut d'identification de la prime d'impatriation pour cette catégorie de contribuables.

Déductibilité des cotisations sociales et de prévoyance versées dans les pays d'origine

Les dispositions relatives aux cotisations versées aux régimes étrangers de prévoyance complémentaire ont été modifiées par l'article 4 de la loi de finances pour 2014. Il s'en suit que ces cotisations qui sont toujours déductibles sont fixées dans la limite d'un montant égal à la somme de **5 %** du montant annuel du plafond de sécurité sociale et de **2 %** de la rémunération annuelle brute, sans que le total ainsi obtenu puisse excéder **2 %** de huit fois le montant annuel du plafond ci-dessus indiqué. S'il y a excédent, celui-ci doit être ajouté à la rémunération du salarié.

Exemple 1

Un salarié d'une entreprise installée en France a une rémunération brute annuelle 39 000 €. Il cotise, d'une part, à un régime de retraite sus-indiqué au taux de 4 %. D'autre part, son employeur complète cette cotisation pour son compte par un versement d'un taux de 6 %.

Le plafond de déduction s'élève à 39 000 € x 8 % soit 3 120 €.

Les cotisations salariales versées par le salarié est de 1 560 € (39 000 € x 4 %) et les cotisations patronales versées au régime de retraite supplémentaire est de 2 340 € (39 000 € x 6 %).

Le montant de ces cotisations s'élève 3 900 € et présente un excédent de 780 € (3 900 – 3 120 €).

La part salariale de cet excédent est de 780 € x 40 % = 312 €.

La part patronale de l'excédent est de 780 € x 60 % = 468 €.

La somme de 312 € ne peut être déduite par le salarié de sa rémunération brute. Celle de 468 € doit être intégrée dans sa rémunération brute.

Exemple 2

Un salarié dont l'entreprise installée en France. Il cotise à un régime de prévoyance complémentaire d'entreprise obligatoire et collectif. Sa rémunération annuelle brute est de 99 000 € y compris une prime de 1 400 € sous forme de cotisations de son employeur à sa complémentaire d'entreprise. Ces cotisations couvrent les garanties relatives au remboursement ou à l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident.

Ledit salarié cotise à sa complémentaire d'entreprise à hauteur de 2 800 € par an. Il reçoit un versement complémentaire de son employeur par une cotisation de 2 800 € qui comprend, outre les 1 400 € précités pris en compte dans sa rémunération brute et 1 400 € versés au titre de garanties autres que celles portant sur le remboursement ou l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident.

Le plafond annuel de sécurité sociale est de 37 548 € pour l'année 2014.

Le plafond de déduction dudit salarié au titre de l'année 2014 doit s'élever au plus faible des deux montants suivants :

(37 548 € x 5 %) + (99 000 € x 2 %) = 3 857 € (arrondi).

(37 548 € x 8 x 2 %) = 6 008 € (arrondi).

Aux termes de l'article 83 1° quater du Code général des impôts, les cotisations salariales et patronales déductibles, sous condition de plafond, doivent s'élever respectivement à 2 800 € et 1 400 €, soit au total : 4 200 €. Ces cotisations dégagent un excédent de 343 € (4 800 - 3 857 = 343).

La part salariale de cet excédent est égale à :

343 € x (2 800/4 200) = 228 €.

La part patronale à : 343 € x (1 400/4 200) = 114 €.

La somme de 228 € n'est pas déductible de la rémunération brute et celle de 114 € doit être ajoutée à la rémunération brute du salarié.

La déductibilité des cotisations sociales précédemment décrites est valable pour les salariés et mandataires sociaux et pour les personnes non salariées.

ARTICLE 155 B DU CODE GENERAL DES IMPOTS : DECRET N° 2009-389 DU 7 AVRIL 2009, ARTICLE 1

I - 1. les salariés et les personnes mentionnées aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter appelés de l'étranger à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée ne sont pas soumis à l'impôt à raison des éléments de leur rémunération directement liés à cette situation ou, sur option, et pour les salariés et personnes autres que ceux appelés par une entreprise établie dans un autre État, à hauteur de **30 %** de leur rémunération.

Sur agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, ne sont également pas soumises à l'impôt, à hauteur de **30 %** de leur rémunération, les personnes non salariées qui établissent leur domicile fiscal en France au plus tard le 31 décembre 2011 et qui remplissent les conditions suivantes :

- a) apporter une contribution économique exceptionnelle à la France au sens de l'article L. 314-15 du Code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile ;
- b) ou exercer à titre principal une activité figurant sur une liste fixée par décret en raison du caractère spécifique des compétences requises ou de difficultés de recrutement ;
- c) ou souscrire, à compter du 1^{er} janvier 2008 et dans les conditions définies à l'article 885 I ter, au capital de sociétés répondant aux conditions définies audit article, pour un montant excédant la limite inférieure de la première tranche du barème de l'impôt de solidarité sur la fortune, et prendre l'engagement de conserver les titres souscrits pendant la durée de l'agrément et, en cas de cession, de réinvestir le produit de la cession dans des titres de même nature.

Les alinéas précédents sont applicables sous réserve que les salariés et personnes concernés n'aient pas été fiscalement domiciliés en France au cours des cinq années civiles précédant celle de leur prise de fonctions et, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année civile suivant celle de cette prise de fonctions, au titre des années à raison desquelles ils sont fiscalement domiciliés en France au sens des a et b du 1 de l'article 4 B.

Si la part de la rémunération soumise à l'impôt sur le revenu en application du présent 1 est inférieure à la rémunération versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France, la différence est réintégrée dans les bases imposables de l'intéressé.

- 2. la fraction de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger pendant la durée définie au 1 est exonérée si les séjours réalisés à l'étranger sont effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur.
- 3. sur option des salariés et personnes mentionnés au 1, soit la fraction de la rémunération exonérée conformément aux 1 et 2 est limitée à **50 %** de la rémunération totale, soit la fraction de la rémunération exonérée conformément au 2 est limitée à **20 %** de la rémunération imposable résultant du 1.
- 4. les salariés et personnes mentionnés au présent I ne peuvent pas se prévaloir de l'article 81 A.

II - Les salariés et personnes mentionnés au I sont, pendant la durée où ils bénéficient des dispositions du même I, exonérés d'impôt à hauteur de **50 %** du montant des revenus suivants :

- a) revenus de capitaux mobiliers dont le paiement est assuré par une personne établie hors de France dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;
- b) produits mentionnés aux 2° et 3° du 2 de l'article 92 dont le paiement est effectué par une personne établie hors de France dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;
- c) gains réalisés à l'occasion de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, lorsque le dépositaire des titres ou, à défaut, la société dont les titres sont cédés est établi hors de France dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. Corrélativement, les moins-values réalisées lors de la cession de ces titres sont constatées à hauteur de **50 %** de leur montant.