

## SALARIÉS AYANT LEUR RÉSIDENCE FISCALE EN FRANCE ENVOYÉS DANS UN PAYS LIÉ À LA FRANCE PAR UNE CONVENTION FISCALE INTERNATIONALE

---

Ces règles sont applicables à tout salarié qui est envoyé à l'étranger dans un pays avec lequel la France a conclu une convention fiscale.

Toutefois ces règles ne sont applicables que si la question du lieu de résidence fiscale du salarié envoyé à l'étranger a été préalablement résolue.

### PRINCIPE DE L'IMPOSITION DU SALAIRE DANS L'ÉTAT D'EXERCICE DE L'ACTIVITÉ SALARIÉE

Cette question n'a pas d'incidence sur le régime fiscal des salaires puisque, pour toutes les conventions qui reprennent le modèle OCDE, le principe est : le contribuable est imposé dans l'État d'exercice de l'emploi salarié c'est-à-dire dans le pays dans lequel il est envoyé.

Ce principe est posé par l'article 15 §1 de la Convention modèle OCDE qui dispose :

*“Sous réserve des dispositions des articles 16 (tantièmes), 18 (pensions) et 19 (fonction publique), les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant perçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.”*

Ce principe est donc l'inverse du système français qui impose en France tous les revenus mêmes ceux perçus de l'étranger.

Toutes les conventions ne reprenant pas le modèle OCDE, il convient cependant de ne pas généraliser ce principe et de se reporter avant toute chose à la convention. C'est la règle d'or en fiscalité : pas de généralité, toujours revenir à la convention fiscale bilatérale en jeu.

## PRINCIPE DE TAXATION DES REMUNERATIONS DES SALAIRES DANS L'ETAT DE L'EXERCICE DE LEUR ACTIVITE SALARIALE

Article 15 - modèle OCDE

### Revenus d'emploi

1. *Sous réserve des dispositions des articles 16, 18, 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.*

2. *Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si :*

- le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total **183** jours durant toute période de **12** mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, et ;
- les rémunérations sont payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État, et ;
- la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre État.

3. *Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont imposables dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.*

Il découle de cet article plusieurs observations :

Paragraphe 1 : le salaire est taxable dans le pays d'exercice de l'activité salariale.

Pourquoi ?

Plusieurs points de réponse :

- il a utilisé les infrastructures du pays dans lequel il travaille pour s'enrichir du montant de son salaire. En effet, il a utilisé les routes, les chemins, les trottoirs de ce pays d'exercice de l'activité salariale pour se déplacer de son lieu d'habitation à son lieu de travail. Les bitumes de ces routes demandent un entretien permanent afin de pouvoir être utilisables. Ces routes, chemins et trottoirs sont éclairés de nuit, nettoyés, entretenus... ;
- il règne dans ce pays une paix certaine et un ordre public, dont il bénéficie et ceci a un coût ;
- il a obtenu son salaire d'une société basée dans ce pays, société qui elle-même bénéficie de l'environnement économique et du dynamisme du pays en question pour tirer profit et lui payer son salaire.

Du fait de ces trois raisons, et l'on peut en citer d'autres, il est normal que ce salarié expatrié participe aux efforts des dépenses de l'État d'accueil, dépenses supportées par les impôts.

Dans le cas de la France, si cet expatrié reste résident fiscal de France et travaille une certaine partie du temps en France et touche en contrepartie des salaires payés par la société située en France, il fera sa déclaration de revenus comme tous les autres contribuables de France, l'année suivant celle de perception du salaire.

S'il devient non-résident de France et touche des salaires français, l'employeur est tenu d'appliquer une retenue à la source sur ses salaires, selon les barèmes publiés par l'Administration fiscale tous les 1<sup>er</sup> janvier de chaque année.

#### BAREMES ET TAUX POUR 2014

TAUX APPLICABLES <sup>(1)</sup>	Limite des tranches selon la période à laquelle se rapportent les paiements (Les montants sont exprimés en euros)				
	Année	Trimestre	Mois	Semaine	Jour ou fraction de jour
0 % - moins de . . .	14 359	3 590	1 197	276	46
12 % - de . . .	14 359	3 590	1 197	276	46
à . . .	41 658	10 415	3 472	801	134
20 % - au-delà de . . .	41 658	10 415	3 472	801	134

<sup>(1)</sup> Les taux de 12 % et 20 % sont réduits à 8 % et 14,4 % dans les départements d'Outre-Mer (DOM).



## EXCEPTION AU PRINCIPE DE L'IMPOSITION DANS L'ETAT D'EXERCICE

### POINT 2 DE L'ARTICLE 15 - MODELE OCDE

Il existe cependant une exception au principe de l'imposition dans l'État d'exercice, contenue dans l'article 15 alinéa 2 de la convention modèle OCDE.

Cette exception concerne les salariés envoyés en mission temporaire.

Dans ce cas, les salariés seront imposés en France, si toutes les conditions suivantes sont réunies :

#### 1<sup>re</sup> condition

Le déplacement doit être d'une durée inférieure à **183** jours sur la période prévue par la convention applicable.

Doivent être considérés comme des jours passés à l'étranger :

- les congés payés pris à raison de l'activité déployée à l'étranger (même s'ils sont passés dans l'autre État). Ainsi, les congés payés pris au titre d'une activité déployée à l'étranger seront eux-mêmes considérés comme une période passée à l'étranger, même si lesdits congés payés sont pris après la période d'expatriation ;
- les congés (même pris dans l'autre État) au titre d'accidents du travail survenus à l'occasion de l'activité déployée dans l'état d'activité ;

Cette période de **183** jours se rapporte à une période de douze mois : il convient de commencer à décompter les "**183** jours" à partir du premier départ à l'étranger.

La détermination de cette durée ainsi que ses modalités de calcul sont en réalité les mêmes que celles en vigueur pour l'application de l'article 81.A-II du Code général des impôts.

Selon l'OCDE, ne doivent pas être pris en compte les jours correspondant au transit entre deux points situés à l'extérieur de l'État où l'activité est exercée.

En ce qui concerne les vacances, l'OCDE fait preuve, comme le juge français, d'une certaine souplesse si le contribuable peut prouver aux autorités fiscales que les vacances sont liées à l'activité (congés payés au titre de l'activité développée à l'étranger).

#### 2<sup>e</sup> condition

La rémunération doit être payée par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas résident de l'État d'exercice.

L'employeur est déterminé en se référant au contrat de travail ou plus particulièrement à la clause de mission temporaire contenue dans ledit contrat.

### 3<sup>e</sup> condition

Le salaire ne doit pas être supporté par un établissement stable ou une base fixe établie dans l'autre État.

La notion d'établissement stable est définie dans la convention (article 5 du modèle OCDE).

La filiale n'est pas considérée comme un établissement stable, puisqu'elle est juridiquement autonome et qu'elle peut donc passer avec son siège des conventions de remboursement desdits salaires.

Lorsque ces trois conditions sont réunies, le salarié est imposé dans l'État de sa résidence fiscale.

*☞ Seule la convention peut donner une réponse précise au traitement fiscal des missions temporaires.*

*Les explications rapportées ci-dessus ne concernent que la convention modèle OCDE.*

*Certaines conventions reprennent pour partie le modèle OCDE, d'autres la reprennent in extenso.*

*Par ailleurs, il convient de noter que les salariés envoyés en mission temporaire dans des pays qui ont conclu avec la France une convention fiscale internationale sont imposables en France et peuvent donc bénéficier des dispositions de l'article 81.A-III du Code général des impôts.*

*Ainsi, ces salariés peuvent-ils être partiellement exonérés d'impôt au titre des primes liées à leur expatriation (sursalaires) dans les conditions précisées dans l'étude D70 "Salariés ayant leur résidence fiscale en France envoyés dans un pays non lié à la France par une Convention fiscale internationale".*

### POINT 3 DE L'ARTICLE 15 - MODELE OCDE

Le personnel navigant des sociétés aériennes et maritimes est imposable sur les salaires dans le pays dans lequel est situé le siège social de la société qui l'emploie et ce, même s'il n'est pas résident de ce pays.