

FISCALITÉ APPLIQUÉE AUX IMPATRIÉS

DEFINITION

IMPATRIES ACQUERANT LEUR DOMICILE FISCAL EN FRANCE

On entend par «impatriés» les personnes qui :

- soit, viennent travailler en France et y acquièrent leur résidence fiscale ;
- soit, viennent travailler en France et conservent leur résidence fiscale à l'étranger ;
- soit qui acquièrent leur résidence en France tout en conservant leur résidence dans leur pays d'origine (en l'absence d'une résidence fiscale).

Ainsi, théoriquement, le statut fiscal des impatriés peut également s'appliquer à des salariés qui, envoyés à l'étranger, travaillent cependant en France de façon habituelle, c'est-à-dire autrement que dans le cadre des missions temporaires (cas de figure assez rare).

Les termes employés en droit du travail et en droit de la Sécurité sociale pour désigner les travailleurs impatriés et les salariés temporairement détachés en France ne sont pas applicables en droit fiscal. Il n'existe aucune distinction entre impatriation et détachement en fiscalité.

Il est nécessaire de distinguer 4 situations :

- celle du salarié étranger qui acquiert sa résidence fiscale en France ;
- celle du maintien de la résidence fiscale dans un pays non lié à la France par une convention fiscale internationale ;
- celle du maintien de la résidence fiscale dans un pays non lié à la France par une convention fiscale en plus de l'acquisition d'une résidence fiscale en France ;
- celle du salarié ayant son domicile fiscal dans un pays lié à la France par une convention fiscale internationale.

IMPATRIES ACQUERANT LEUR RESIDENCE FISCALE EN FRANCE

PRINCIPE

Il s'agit des salariés qui, venant d'un pays dans lequel ils avaient leur résidence fiscale, acquièrent cette résidence fiscale dans notre pays.

Dès lors qu'ils ont acquis une résidence fiscale en France, ces salariés sont traités fiscalement comme des salariés français travaillant en France (salariés de droit commun).

NOTION DE RESIDENCE FISCALE

Le lieu de la résidence fiscale détermine l'État dans lequel le contribuable doit acquitter ses impôts sur ses revenus mondiaux. La résidence fiscale est déterminée au regard de différents critères et conditions.

En l'absence de convention fiscale, il est possible que l'impatrié conserve également une résidence fiscale dans son pays d'origine au regard des dispositions fiscales de ce pays. Il convient donc d'analyser la situation du contribuable au regard des notions de résidence fiscale au sens des deux droits internes.

En droit français, une personne est considérée comme ayant sa résidence fiscale en France (c'est-à-dire qu'elle y est imposée sur tous ses revenus quelle que soit leur origine - même étrangère) lorsqu'est rempli l'un des critères énumérés à l'article 4.B du Code général des impôts :

Article 4 A

Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus.

Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française.

Article 1^{er} - Loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976

Article 4 B

1 - Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :

- a) les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;*
- b) celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;*
- c) celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.*

2 - Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

Articles 2 & 3 - Loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976

Foyer

Les personnes qui ont en France leur foyer familial sont imposées en France. D'une manière générale, on peut considérer que le pays dans lequel résident habituellement et de manière permanente le conjoint et les enfants du contribuable, est le pays de sa résidence fiscale.

Il convient d'ajouter que la notion de « foyer » longtemps réservée aux époux et aux couples pacsés est désormais, selon la nouvelle jurisprudence du Conseil d'État applicable aux concubins. De ce fait une relation maritale peut créer un foyer au sens fiscal du terme.

Il a été jugé par le Conseil d'État qu'un contribuable exerçant une activité professionnelle en Guinée et qui effectuait de séjours réguliers en France où il résidait chez sa concubine mère de son fils qu'il avait légalement reconnu sur lequel il disposait d'une autorité parentale avait son foyer en France selon l'article 4 B, 1 a) du Code Général des Impôts. En conséquence, il devait être considéré comme fiscalement domicile fiscal en France.

CE 8^e et 3^e sous-sections 27 janvier 2010, n° 319897 – Ministre de l'Économie et des finances c/Tounsi

Ainsi, une personne peut garder sa résidence fiscale en France même si elle est amenée à effectuer temporairement, ou même plus d'une partie de l'année, des missions à l'étranger.

Par contre, un contribuable qui, d'une part, exerçait ses activités professionnelles au Zimbabwe et qui, d'autre part, vivait en concubinage dans ledit pays avec une femme plusieurs années après son divorce et qui venait épisodiquement en France dans la propriété où résidait son ex-épouse en l'absence de leurs enfants majeurs quand bien même si ce dernier agissait d'un commun accord avec son ancienne femme pour la gestion d'intérêts matériels et patrimoniaux relatifs à ladite propriété familiale, n'avait pas le centre de ses intérêts familiaux en France. En conséquence, il avait son foyer et donc son domicile fiscal au Zimbabwe.

CE 3^e et 8^e sous-sections 12 mars 2010, n° 311121 – Mr Gerschel

Il convient de préciser que le foyer familial d'où résulte le domicile fiscal est non seulement le foyer familial stricto sensu mais aussi la vie maritale stable. De manière générale le foyer familial est le lieu de résidence du conjoint et des enfants dans un lien conjugal fort, continu et vivant.

Lieu de séjour principal

Le critère du lieu de séjour principal est différent de celui du foyer puisqu'il est considéré comme rempli lorsque le contribuable est effectivement présent à titre principal en France, quel que soit l'endroit où réside sa famille. On peut raisonnablement considérer que le lieu de séjour principal est en France lorsque l'intéressé y est présent :

- pendant une grande partie de l'année : à peu près six mois ou plus ;

ou

- qu'il y réside pendant une période plus longue que celle où il réside dans des pays étrangers.

La notion du séjour principal se rapproche de celle de durée, quelles que soient d'ailleurs les conditions du séjour (location, propriété mise à disposition à titre gratuit, chambre d'hôtel, etc).

Activité professionnelle

Sont également considérées comme ayant leur résidence fiscale en France toutes les personnes qui y exercent une activité professionnelle salariée ou indépendante, l'activité à laquelle elles accordent la majeure partie de leur temps. Il faut cependant que cette activité soit principale, c'est-à-dire que la personne y consacre la majeure partie de son temps.

Est considérée dans ce cas comme accessoire, une activité qui est exercée en France pendant une durée largement inférieure à celle durant laquelle la même activité est exercée à l'étranger.

Est également considérée comme accessoire une activité exercée en France dont les revenus sont largement inférieurs à ceux provenant de la même activité, mais exercée à l'étranger.

Pour les salariés, la question est beaucoup plus simple puisque le lieu de l'activité professionnelle est celui où ils exercent effectivement et régulièrement leur activité professionnelle. Il convient, sur ce point, de se reporter au contenu du contrat de travail.

Centre des intérêts économiques

Est considéré comme ayant sa résidence fiscale en France (et y est donc imposé pour tous ses revenus mondiaux et sous réserve des dispositions de la convention fiscale), le contribuable qui a en France le centre de ses intérêts économiques.

Le centre des intérêts économiques est le lieu où le contribuable a effectué ses principaux investissements, possède le siège de ses affaires, d'où il administre ses biens.

La possession en France d'un patrimoine qui rapporte des faibles revenus ne peut caractériser un centre d'intérêts économiques du contribuable. A contrario, si le patrimoine génère de substantiels revenus, ils seront susceptibles d'être retenus pour déterminer le domicile fiscal. Ainsi, selon une jurisprudence constante (judiciaire et administrative), la consistance des revenus tirés du patrimoine prime sur l'importance de la simple détention dudit patrimoine par le contribuable.

CE 17 mars 1993 Mr Mimeni
Cass com. 30 mai 2000, n° 98-10.983 Marchand
Cass com. 3 mars 2009 F-P+B, Mme Granier, n° 08-12.600

L'Administration fiscale doit, pour déterminer le domicile fiscal, opérer une espèce de bilan entre les patrimoines productifs de revenus et ceux qui ne produisent pas de revenus. Les derniers ne doivent pas être pris en considération dans l'analyse des intérêts financiers pour déterminer en France le centre des intérêts économiques du contribuable.

CAA Paris 27 septembre 1994, n° 93PA00237, Mr Reymondier

Les revenus pris en considération s'apprécient pour leurs montants bruts et non pour les montants nets.

Cass com. 11 janvier 2000, n° 83 D, Mr Ginez

Le centre des intérêts économiques peut être également le lieu d'où le contribuable tire la majeure partie de ses revenus.

Pour les salariés qui n'ont pas d'autres revenus que ceux de leur travail, le centre des intérêts économiques est donc souvent considéré comme étant le lieu où l'activité est exercée.

En définitive, afin de déterminer le centre des intérêts économiques d'un contribuable permettant de fixer son domicile fiscal, il est judicieux de comparer le niveau de ses revenus tirés dans chaque pays qu'il s'agisse des revenus du travail que des revenus patrimoniaux.

CE 27 janvier 2010, n° 294784, Mr Caporal

Comment déterminer le lieu de résidence

Afin de déterminer le pays dans lequel le salarié a sa résidence, on a souvent intérêt à comparer sa situation en France et celle dans le pays étranger. La détermination de la résidence fiscale du salarié par le service du personnel de son employeur est donc souvent délicate puisqu'il oblige le salarié à répondre à des questions parfois personnelles relatives notamment au lieu de résidence de son conjoint, ou bien encore du nombre de ses propriétés, de ses comptes bancaires, etc.

La détermination de sa résidence fiscale par l'employeur dépend donc essentiellement des réponses qu'il donne à ces questions.

Il se peut, dans certaines hypothèses où le mari et la femme travaillent dans deux pays différents, que l'on arrive à deux résidences fiscales différentes, l'une pour le mari et l'autre pour la femme. En effet, les critères de l'article 4.B du Code général des impôts s'appliquent à chaque conjoint pris indépendamment de l'autre.

Afin de déterminer le pays dans lequel le contribuable a sa résidence fiscale, il faut :

- connaître le ou les critères de résidence retenus par les deux pays ;
- comparer la situation du contribuable dans chacun des deux pays.

Il est donc possible après cette comparaison, même si cela arrive rarement pour les salariés, que l'intéressé ait deux résidences fiscales.

En l'absence d'une convention, il y a double résidence et donc risque de double imposition.

En résumé :

- la résidence fiscale détermine le pays dans lequel le salarié va avoir une obligation fiscale illimitée ;
 - déclaration des revenus mondiaux,
 - imposition sur les revenus mondiaux (en accord avec la convention fiscale le cas échéant),
 - paiement des impôts ainsi calculés sur une base mondiale.
- le droit français a déterminé 4 critères alternatifs qui permettent de déterminer la résidence fiscale française ;
- la détermination du pays dans lequel la résidence fiscale est située passe donc par l'étude des critères de chaque pays, et donc de chaque droit interne ;
- les personnes qui sont considérées comme ayant leur résidence fiscale en France y sont imposées sur tous leurs revenus quelle que soit leur origine (France et étranger).

Doivent être ainsi déclarés dans le formulaire n° 2047 à annexer à la déclaration 2042, les revenus issus de l'étranger.

IMPATRIES AYANT EXCLUSIVEMENT LEUR RESIDENCE FISCALE DANS UN PAYS NON LIE A LA FRANCE PAR UNE CONVENTION FISCALE INTERNATIONALE

Le principe général est que la France impose les revenus de source française. Sont ainsi imposés en France, les salaires perçus au titre d'une activité déployée en France, que celle-ci soit exercée pour le compte d'un employeur établi ou non en France.

C'est la raison pour laquelle on considère que les personnes qui perçoivent des revenus salariaux d'origine française et qui n'ont pas en France leur résidence fiscale sont assujetties à une obligation dite «restreinte» ou «limitée».

PRINCIPE DE L'IMPOSITION

Le principe, pour toute personne qui est bénéficiaire de revenus de source française, qui a sa résidence hors de France et qui bénéficie de la jouissance d'un bien immobilier, est le suivant :

- l'imposition est assise sur le montant constitué par **3** fois la valeur locative du bien immobilier dont il dispose ou, s'il lui est supérieur, le montant des revenus de source française ;
- la base forfaitaire retenue pour l'imposition est évaluée à **3** fois la valeur locative réelle de l'habitation ou des habitations ainsi que de leurs dépendances, pendant tout le temps où le contribuable en a eu la disposition.

EXCEPTION

À partir du moment où les revenus de source française de l'impatrié sont supérieurs à **3** fois la valeur locative du bien immobilier qu'il occupe, l'imposition de ses revenus salariaux s'établit comme suit :

- les revenus salariaux sont soumis à une retenue à la source effectuée par l'employeur ;
- la retenue à la source s'effectue par tranches de **0 %**, **12 %** et **20 %** ;
- seules, les sommes prélevées au titre de la tranche de **12 %** constituent un prélèvement libératoire, c'est-à-dire que l'impôt est considéré comme étant définitivement payé par cette retenue à la source ;
- mais, les revenus soumis à la tranche de **20 %** doivent également faire l'objet d'une déclaration de revenus (formulaire n° 2042), comme celle des résidents français. Les sommes prélevées par retenue à la source, au titre de la tranche de **20 %**, constituent alors un acompte sur l'impôt payé au titre de la déclaration du formulaire n° 2042.

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

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

Retenue à la source applicable en 2014 aux salaires, pensions et rentes à des personnes domiciliées hors de France

TAUX APPLICABLES ⁽¹⁾	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

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

Exemple

Salaire annuel net de charges sociales : 10 000 € par mois, soit 9 000 € après abattements de 10 %.

1) Retenue à la source opérée par l'employeur :

tranche de 0 % : $0\% \times 1\,197 = 0\text{ €}$

tranche de 12 % : $12\% \times 2\,275 = 273\text{ €}$

tranche de 20 % : $20\% \times 6\,725 = 1\,345\text{ €}$

Total de la retenue à la source (par mois) = 1 618 €, soit : 19 416 € par an

2) Salaire à déclarer par le salarié dans le formulaire n° 2042 :

Le salarié n'a à déclarer (au titre des revenus versés par cet employeur) que le salaire soumis à la tranche de 20 % : soit $6\,725 \times 12 = 80\,700\text{ €}$

Dans cette déclaration, le contribuable déclarera également tous les autres revenus de source française.

3) Montant total des impôts acquittés :

a) au titre de la retenue à la source : 19 416 €

b) au titre de la déclaration des revenus (formulaire n° 2042)

1 - application du barème de l'impôt à la somme de 80 700 € : environ 16 314 €

2 - imputation du crédit d'impôt :

- le montant des salaires qui supportent la retenue à la source de 20 % ($1\,345 \times 12$)

constitue un crédit d'impôt : soit 16 140 €

- ce crédit d'impôt s'impute sur le montant obtenu au regard du 1) :

$16\,314 - 16\,140 = 174\text{ €}$

Montant total des impôts payés :

19 416 € (au titre de la retenue à la source)

+ 174 € (impôt acquitté par voie de rôle après imputation du crédit d'impôt) soit 19 590 €.

Déclarations à effectuer par l'employeur

La retenue à la source doit être pratiquée et versée par l'employeur à la recette des impôts de l'entité juridique qui verse le salaire.

L'employeur remet le versement accompagné d'une déclaration n° 2494 (cf. fiches D90.2 et suivantes) au plus tard le 15 du mois suivant celui du paiement à la recette des impôts dont il dépend. La retenue n'est pas opérée si les salaires versés sont inférieurs à 8 € par mois et par salarié.

Déclaration fiscale du salarié impatrié

Le salarié doit remplir une déclaration n° 2042 lorsque :

- le salaire imposable atteint la tranche correspondant au taux de 20 % ;
- il perçoit des revenus de source française autres que salariaux.

Les non-résidents dépendent de la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux à Noisy-le-Grand (93).

L'impôt doit être payé à la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux à Noisy-le-Grand (93).

La rémunération perçue au titre d'une activité salariée déployée en France doit être indiquée sur la ligne AJ du cadre 1 du formulaire 2042.

La Direction des résidents à l'étranger procède aux différents calculs pour ne prendre finalement en compte que la partie du salaire qui a été soumise à la retenue à la source au taux de 20 % qui, seule, n'est pas libératoire.

Pour clarifier la déclaration, il est recommandé au non-résident d'annexer à cette déclaration une mention expresse sur papier libre précisant que les montants ainsi déclarés correspondent à la totalité du salaire perçu au titre de l'activité déployée en France (contenant la part ayant déjà fait l'objet d'une retenue à la source), ainsi que la totalité de la retenue à la source prélevée par l'employeur.

Le montant non libératoire (montant du revenu soumis au taux de 20 %) est à mentionner sur le formulaire 2042, cadre 8, ligne TH.

Les délais de déclaration dépendent du pays dans lequel l'impatrié a sa résidence fiscale :

Lieu du domicile du non-résident	Date limite de dépôt
Europe et pays du littoral méditerranéen ^(*) Afrique et Amérique du Nord	16 juin 2014
Amérique Centrale et Amérique du Sud Asie (sauf pays du littoral méditerranéen), Océanie et autres pays	30 juin 2014

^(*) Albanie, Algérie, Allemagne, Andorre, Arménie, Autriche, Azerbaïdjan, Belgique, Biélorussie, Bosnie-Herzégovine, Bulgarie, Chypre, Croatie, Danemark, Égypte, Espagne, Estonie, Ex-Rép. Yougoslave de Macédoine, Finlande, Gaza et Jéricho, Géorgie, Gibraltar, Grèce, Hongrie, Irlande, Islande, Israël, Italie, Kazakhstan, Kirghizistan, Lettonie, Liban, Libye, Lituanie, Luxembourg, Malte, Maroc, Moldavie, Monaco, Monténégro, Norvège, Ouzbékistan, Pays-Bas, Pologne, Portugal, Roumanie, Royaume-Uni, Russie (Fédération de), Saint-Marin, Slovaquie, Slovénie, Suède, Suisse, Syrie, République tchèque, Tadjikistan, Tunisie, Turkménistan, Turquie, Ukraine, Vatican.

IMPATRIES AYANT LEUR DOMICILE FISCAL DANS UN PAYS LIE A LA FRANCE PAR UNE CONVENTION FISCALE INTERNATIONALE MODELE OCDE

Le traitement fiscal des impatriés résidant dans un pays ayant régularisé avec la France une convention fiscale internationale modèle OCDE est identique à celui des expatriés présentant les mêmes caractéristiques, c'est-à-dire ayant gardé leur domicile fiscal en France.

Le salarié est imposé dans l'état d'activité si les deux conditions suivantes sont réunies :

- l'activité est exercée dans le pays d'activité au cours d'un séjour de plus de **183** jours ;
- la rémunération est entièrement supportée (c'est-à-dire non facturée ou imputée) par l'employeur établi dans l'état d'activité ou un établissement stable dans le même État d'activité de l'employeur.

PRINCIPE DE L'IMPOSITION DANS L'ETAT D'ACTIVITE (FRANCE)

La règle n'est applicable que si la question du lieu de résidence fiscale du salarié impatrié a été préalablement résolue.

Toutes les conventions reprennent le modèle OCDE, selon lequel 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.

Le salarié impatrié est donc imposé en France selon les règles fiscales françaises.

L'article 15 §1 de la Convention modèle OCDE dispose en effet :

“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.

EXCEPTION AU PRINCIPE DE L'IMPOSITION DANS L'ETAT D'EXERCICE (FRANCE)

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

Cette exception concerne les salariés envoyés en mission temporaire. Le salarié est imposé dans l'État de sa résidence fiscale lorsque trois conditions sont réunies.

1^{re} condition : mission d'une durée inférieure à 183 jours

Le déplacement en France doit être d'une durée inférieure à **183** jours.

Cette période doit impérativement se compter en jours, même si approximativement elle correspond à une période semestrielle.

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

- les congés payés acquis à raison de l'activité déployée à l'étranger (même s'ils sont passés dans l'autre État) ;
- 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 consécutifs ou glissants même sur deux années civiles :

Il convient de commencer à décompter les "**183** jours" à partir de la première arrivée en France.

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-I 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 acquis au titre de l'activité développée à l'étranger).

2^e condition : rémunération versée par l'employeur étranger

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^e condition : absence d'établissement stable

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.

☞ Seule la convention peut donner une réponse précise au traitement fiscal des missions temporaires. Les explications précédentes ne concernent que la convention modèle OCDE. Certaines conventions reprennent pour partie le modèle OCDE, d'autres la reprennent in extenso.