

UTILISATION DE LA LÉGISLATION FISCALE DU PAYS D'ACCUEIL

PRINCIPES GÉNÉRAUX

EXPLOITER LES RÉGIMES FISCAUX PARTICULIERS AUX RESSORTISSANTS ÉTRANGERS

Un moyen de réduire l'impôt étranger consiste à exploiter les régimes particuliers prévus par le droit fiscal de l'État d'expatriation.

Ainsi, dans de nombreux pays, il est fréquent de trouver des régimes d'imposition spéciaux ou des dispositions favorables réservés aux étrangers, comparables, en France, à celles relatives au statut des quartiers généraux ou à l'article « professions dépendantes » des conventions fiscales internationales.

Bien utiliser ces dispositions permet à l'entreprise de réduire l'impôt sur le revenu de l'expatrié, donc, le différentiel à sa charge et, également, de réduire le coût fiscal de la mobilité.

Exemple

Les exemples sont trop nombreux et différents pour en faire une liste exhaustive. En voici quelques-uns, choisis parmi les plus couramment utilisés :

- régime des cadres étrangers en Belgique ;
- exonération du remboursement des dépenses de mobilité aux États-Unis et au Royaume-Uni :
 - déménagement,
 - voyage de reconnaissance,
 - frais de double résidence,
 - voyages d'installation,
 - etc. ;
- exonération de la mise à disposition d'un logement, sous certaines conditions, au Royaume-Uni ou minoration de la base imposable en Espagne et à Hong Kong ;
- exonération de certains avantages en nature ou minoration de leur valeur imposable, sous certaines conditions, en Chine, en Corée du Sud ou en Indonésie ;
- déduction supplémentaire de 25 % en Suède ou de 30 % aux Pays-Bas ;
- imposition au taux de 25 % au Danemark ;
- statut de résident ordinaire non domicilié pour le Royaume-Uni ;
- régime des « Area Representatives » à Singapour ;
- paiement d'indemnités de déplacement exonérées en Pologne et en Suède ;
- etc.

INTÉGRER CES PARAMÈTRES DANS LA PRÉPARATION DE L'EXPATRIATION

Le premier réflexe d'un directeur des ressources humaines doit être de s'informer sur les possibilités offertes par les régimes fiscaux étrangers, et sur les conditions de leur mise en œuvre, afin de les intégrer dans la réflexion menée lors la préparation du dossier de mobilité.

Le bénéfice de ces régimes de faveur n'est jamais automatique. Il est lié au respect de conditions très strictes qui diffèrent pour chaque pays. En profiter exige souvent de s'écarter de la présentation «habituelle» du package salarial et de l'avenant de mobilité. Il est parfois nécessaire de mettre en place une procédure de rémunération partagée, d'«effacer» les primes et indemnités et d'«habiller» le package de manière différente.

Bref, sans que la politique générale de l'entreprise ou le salaire global de l'expatrié soit modifiés, le service des ressources humaines internationales doit «relooker» la rémunération de l'expatrié.

☞ Compte tenu de la diversité et des multiples implications de ces méthodes ainsi que du « relookage » de la rémunération et de l'indispensable avenant de mobilité, il est fortement déconseillé de les mettre en œuvre sans l'appui de spécialistes habitués à manipuler ces concepts. Eux seuls sont en mesure de proposer un montage adapté à la réglementation fiscale du pays qui évite tout risque de redressement fiscal.

EXEMPLE 1 : MOBILITÉ AUX PAYS-BAS - LA «30 % RULE»

Sous certaines conditions, le droit fiscal néerlandais permet de verser à un expatrié envoyé au Pays-Bas une «prime» exonérée d'impôt, égale à **30 %** de la rémunération brute totale.

☞ Il ne s'agit pas d'une déduction supplémentaire utilisée pour calculer l'impôt néerlandais, mais bien sorte de «prime» qui n'est pas imposable. Le «package» salarial doit être présenté en conséquence et cette «prime» doit figurer séparément au contrat de travail.

CONDITIONS À REMPLIR

Conditions de fond

Pour bénéficier de cette prime exonérée de **30 %** de la rémunération brute, le salarié doit :

- avoir été recruté hors des Pays-Bas par une entreprise néerlandaise ou avoir été envoyé aux Pays-Bas par une entreprise étrangère ;
- avoir une compétence ou une expérience spécifique qu'il est difficile ou impossible de trouver aux Pays-Bas. Si le salarié est employé par la société qui l'expatrie depuis au moins deux ans et demi, cette condition est présumée remplie.

RÉGIME D'IMPOSITION

Le bénéfice de la «**30 % rule**» se traduit de trois manières :

- l'exonération de **30 %** de la rémunération brute totale, c'est-à-dire le salaire de base et les primes diverses ;
- l'exonération de la prise en charge ou du remboursement par l'employeur des frais de scolarisation des enfants dans une école internationale ;
- la possibilité pour le salarié d'opter pour le régime d'imposition des non-résidents, même s'il remplit les conditions de résidence fiscale du droit néerlandais, et d'être exonéré sur ses revenus de source étrangère. Cette possibilité permet à certains d'éviter le paiement de l'impôt sur la fortune.

Ces exonérations sont accordées pour une période initiale de **60** mois, renouvelable une fois, soit **120** mois au total.

NÉCESSITÉ DE FORMULER UNE DEMANDE

La «**30 % rule**» n'est pas accordée automatiquement. L'employeur néerlandais doit déposer une demande auprès d'un service spécifique situé à Heerlen : la «Private Tax Unit».

Doit être joint un exemplaire du contrat de travail, ou de l'avenant de mobilité, afin de vérifier si la prime de **30 %** est bien incluse dans le package et y figure séparément.

La demande de renouvellement doit être déposée entre le **48^e** et le **60^e** mois.

EXEMPLE 2 : MOBILITÉ À SINGAPOUR - LE RÉGIME DES «AREAS REPRESENTATIVES»

Bien que le niveau d'imposition de Singapour ne soit pas parmi l'un des plus élevés du monde, le régime fiscal des «Areas Representatives» permet à l'entreprise d'optimiser l'impôt sur le revenu de ses salariés expatriés ou détachés et, par voie de conséquence, de réduire le différentiel d'impôt à sa charge et le coût des mobilités.

☞ *Un résident fiscal qui exerce son activité à Singapour y est imposé sur l'ensemble des rémunérations qu'il perçoit à ce titre, que le salaire soit payé à Paris, Hong Kong ou à Guernesey.*

CONDITIONS À REMPLIR

Un «Area Representative» est un salarié :

- résident fiscal de Singapour ;
- employé par une entreprise étrangère qui n'a pas d'établissement stable à Singapour ;
- qui exerce son activité dans plusieurs pays en utilisant Singapour comme base, élément expressément prévu dans la lettre de mission ou dans un avenant au contrat de travail ;
- dont la rémunération liée à l'activité exercée hors de Singapour est payée à l'étranger par l'employeur étranger. Elle ne doit pas être versée ou supportée par une société ou un établissement stable de Singapour. De même, tout paiement ou transfert de ce salaire sur le territoire singapourien entraîne son imposition.

MODALITÉS D'IMPOSITION

Être un «Area Representative» permet de bénéficier d'un régime d'imposition favorable quant aux revenus imposés ou exonérés à Singapour.

Base de l'impôt

L'impôt d'un salarié «Area Representative» est calculé sur le plus élevé des montants suivants :

- la rémunération réduite au prorata du temps réellement passé à Singapour. Ainsi, si une personne passe sept mois à Singapour, seuls sept mois de salaires sont pris en compte ;
- le total des revenus perçus ou rapatriés à Singapour au cours de l'année fiscale.

☞ *Les avantages en nature sont entièrement imposables à Singapour, à moins qu'ils ne soient attribués sous forme d'indemnité pour coût de vie, soumise alors à l'impôt au prorata des jours passés à Singapour de la même manière que les salaires.*

Décompte des jours passés à Singapour

La répartition du salaire entre la partie exonérée et la partie imposée se fait au prorata du temps passé à Singapour.

La durée du séjour est décomptée en prenant en compte :

- les jours où le salarié a été présent sur le territoire, même si ce n'est qu'une partie de la journée ;
- une présence de quelques heures, notamment les jours de départ et de retour à Singapour, compte pour une journée entière ;
- les jours de congés, même s'ils sont pris à l'étranger, au prorata du temps passé à Singapour.

Calcul de l'impôt

Les règles applicables pour calculer l'impôt sur le revenu imposable à Singapour dépendent à la fois de la durée de présence sur le territoire au cours de l'année fiscale et de la durée prévue de la mission.

Si, au cours de l'année fiscale, le salarié séjourne à Singapour plus de **183** jours au total, il est résident fiscal. L'impôt est alors déterminé en appliquant les règles de droit commun.

Par contre, s'il séjourne moins de **183** jours au total, son statut fiscal et donc son impôt dépendent de la durée prévue de l'expatriation. Si elle est :

- supérieure ou égale à trois ans, le salarié est considéré comme résident, quel que soit le temps passé à Singapour ; l'impôt est calculé selon les règles de droit commun ;
- inférieure à trois ans, il est considéré comme un non-résident pour chacune des années fiscales où il a passé moins de **183** jours dans le pays. Il acquitte alors un impôt plus élevé : **15** % de la part de revenu imposable à Singapour, sans qu'aucune déduction ne soit possible.

DEMANDE À FORMULER POUR BÉNÉFICIER DU RÉGIME

Le bénéfice du statut d'«Area Representative» n'est pas automatique : une demande doit être déposée en même temps que la déclaration des revenus.

☞ Depuis peu, les services des impôts de Singapour ont tendance à avoir une interprétation restrictive de la notion d'«Area Representative» et, notamment, refusent ce statut aux salariés envoyés à Singapour auprès d'une implantation singapourienne de l'employeur français.

Pour bénéficier de ce statut, une planification préalable des conditions d'expatriation et des modalités de paiement des salaires est nécessaire, notamment par la mise en place d'une procédure de rémunération partagée.