

RÉMUNÉRATIONS PARTAGÉES

PRINCIPES GÉNÉRAUX

Comme toutes les autres procédures de planification fiscale des expatriés, l'objectif d'une «rémunération partagée» est de réduire l'impôt étranger pour minimiser le différentiel d'impôt à la charge de l'employeur.

Cet effet est obtenu en répartissant la rémunération d'expatriation entre différents pays. Au lieu d'être imposée une fois dans les tranches hautes d'un barème, elle est imposée dans les tranches basses de plusieurs barèmes, voire pas imposée du tout.

L'impôt étranger que l'employeur doit compenser s'en trouve diminué d'autant.

DÉFINITIONS

Il est très fréquent que les entreprises, pour diverses raisons, divisent la rémunération en une part payée dans le pays d'origine et une part dans le pays d'accueil. Mais cette répartition n'a aucun effet fiscal : les deux parts sont imposables dans le pays d'accueil. Il ne s'agit donc pas d'une «rémunération partagée».

Le partage de rémunération n'a un effet fiscal et social que dans un seul cas : lorsque l'expatrié, tout en étant présent la plus grande partie de l'année dans un pays étranger, effectue des «retours professionnels» dans le pays d'origine ou répartit son temps de travail sur plusieurs pays. Il devient alors possible de diviser la rémunération entre différentes fonctions ou employeurs situés dans des pays différents.

Dans la pratique, ce système s'est vulgarisé sous différentes appellations :

- «dual contracts» (en français «double contrat») ;
- «split salary» ;
- et «split payroll».

PRATIQUES LES PLUS COURANTES

Il n'existe pas de règle particulière pour limiter les cas de recours à une «rémunération partagée» sous réserve de respecter quelques conditions élémentaires, relatives aux contraintes de mise en oeuvre.

Cependant, en pratique, il existe deux cas de répartition les plus fréquemment utilisés :

- une fonction dans le pays d'affectation, une seconde dans le pays d'origine, un schéma que l'on trouve souvent pour des expatriations dans des pays voisins ;
- une fonction dans le pays d'affectation, une seconde dans un ou plusieurs pays tiers, une solution habituelle pour les expatriés amenés à partager leur travail entre plusieurs pays, tels les commerciaux, les responsables de zones, etc...

CONTRAINTES DE MISE EN OEUVRE

Il est impossible de systématiser l'utilisation d'une «rémunération partagée» et de donner une recette unique. La mise en œuvre doit être étudiée au cas par cas. Les contraintes à respecter sont différentes selon les conditions de l'expatriation, les pays concernés, l'éloignement du pays d'origine, l'existence ou non d'une convention fiscale, la reconnaissance des «rémunérations partagées» par la réglementation locale, etc.

Mais, dans tous les cas, pour que cette procédure fonctionne correctement et ne crée aucun risque de redressement fiscal dans les pays choisis, il est préférable de respecter quelques conditions de base qui sont un cadre minimal pour éviter une remise en cause du système.

CONDITIONS INCONTOURNABLES

Aucune «rémunération partagée» ne devrait être appliquée si elle ne respecte pas les conditions suivantes :

- pluralité des pays d'accueil ;
- répartition de la rémunération proportionnelle au temps consacré à chacune des fonctions exercées dans les différents pays ;
- justification des séjours effectués dans les différents pays et de l'activité réalisée.

Pluralité de pays d'accueil

Une «rémunération partagée» ne peut fonctionner que si l'expatrié est amené à travailler réellement sur au moins deux pays :

- le pays d'expatriation et le pays d'origine ;
- ou le pays d'expatriation et un ou plusieurs pays voisins.

Ce montage d'optimisation fiscale est particulièrement adapté aux salariés qui exercent des responsabilités sur une zone géographique déterminée à partir d'une base stable.

Exemple

Un expatrié basé à Singapour ou à Hong Kong et qui s'occupe d'autres pays d'Asie.

Cette méthode convient également aux expatriés envoyés dans un pays proche de la France et qui effectuent de fréquents retours au siège français de leur société.

☞ Le partage du paiement de la rémunération pour des raisons pratiques n'a aucun effet fiscal et social lorsque le salarié travaille dans un seul pays.

Par ailleurs, les montages de «rémunération partagée» laissent trop souvent place à des excès. Quelle que soit la solution retenue, elle doit être «géographiquement» et matériellement plausible. S'il peut être facile de convaincre l'administration fiscale belge ou espagnole qu'un expatrié revient en France une semaine par mois pour travailler et de le lui démontrer, il peut en aller différemment pour le fisc australien ou chinois. Il est important en particulier de ne pas sous-estimer le rôle des visas et des contrôles effectués lors du passage des frontières.

Répartition de la rémunération proportionnelle au temps consacré à chacune des fonctions

La rémunération globale de l'expatrié, c'est-à-dire son salaire, la prime d'expatriation, les indemnités, le différentiel de coût de vie, ... doit être répartie entre chacun des pays où il exerce son activité au prorata du temps passé dans chacun d'entre eux selon l'équation «un jour de travail = un jour de salaire».

Exemple

Il est impossible de verser 60 % de la rémunération dans un pays où le salarié ne séjourne que quelques jours par mois.

Justification des séjours effectués dans les différents pays et de l'activité exercée

L'intérêt financier de la méthode incite parfois les entreprises à la démesure et notamment à des divisions de rémunération complètement artificielles : il n'est pas rare de trouver des «rémunérations partagées» appliquées à des expatriés qui passent tout leur temps dans un seul pays et n'en sortent jamais.

Pour ceux qui utilisent une telle méthode ou voudraient le faire, il est utile de prendre des précautions pour être en mesure de justifier auprès des administrations fiscales, à la fois la durée et la réalité des séjours effectués dans chacun des pays ainsi que de l'activité qui y est réalisée.

Exemple

Justifier les séjours dans différents pays et l'activité exercée par :

- des billets de train ou d'avion ;
- des factures d'hôtels et de restaurants ;
- des factures de location de voitures ;
- des courriers échangés entre l'employeur et le salarié ;
- des rapports et notes ;
- etc...

Si elle est bien sûr envisageable, une «rémunération partagée» fondée sur une fiction totale qui ne serait pas étayée par un dossier solide est dangereuse.

Il s'agit donc d'un dossier qui ne peut être improvisé au dernier moment et qui doit être prévu et préparé dès le début de l'expatriation, puis suivi et entretenu au cours de la période de travail à l'étranger.

CONDITIONS SUPPLÉMENTAIRES SELON LES CIRCONSTANCES DE L'EXPATRIATION

En fonction des circonstances de l'expatriation, d'autres conditions de forme peuvent être simplement utiles, recommandées voire obligatoires :

- utiles lorsque la législation de l'État de résidence fiscale du salarié ou une convention fiscale a institué un partage de rémunération et que les conditions requises sont remplies ;
- recommandées dans les autres cas ;
- parfois obligatoires pour certains pays.

Ces conditions constituent toujours un plus pour la sécurité du montage. Ainsi, l'employeur peut être amené à sécuriser le montage en prévoyant :

- une pluralité de fonctions ou de missions ;
- une pluralité d'employeurs ;
- une pluralité de contrats de travail.

Pluralité de fonctions ou de missions

En plus de réaliser des activités sur le territoire de plusieurs pays, l'expatrié doit exercer plusieurs fonctions distinctes, soit une par pays.

En effet, l'expérience a montré que de nombreux États, notamment la Malaisie et Singapour, ne reconnaissent aucun effet au partage de rémunération et continuent d'imposer l'ensemble des salaires perçus par un résident fiscal lorsque l'activité exercée hors de leurs frontières est le prolongement de celle exercée localement.

Cette situation peut alors avoir un effet imprévu très désagréable : en plus de supprimer toute économie fiscale, la part de salaire réputée liée au travail effectué hors du pays de résidence fiscale risque de subir une double imposition :

- un impôt dans le pays de travail ;
- un impôt dans le pays de résidence fiscale.

Dans ce cas, la règle doit être : un pays = une fonction.

Pluralité d'employeurs

L'entreprise qui expatrie peut rester l'employeur pour l'ensemble des activités exercées par le salarié dans les différents pays.

Mais, il est préférable, chaque fois que cela est possible, que le salarié ait un employeur pour chaque mission, chacun étant chargé d'assurer le paiement de la part de rémunération liée à cette mission. La répartition la plus courante est la suivante :

- une société située dans le pays de détachement ou dans le pays où est exercée la principale activité devient l'employeur pour la mission réalisée localement. Elle supporte la charge de la rémunération correspondante, en assure le paiement et les formalités liées ;
- la société d'origine qui expatrie reste l'employeur pour la mission exercée hors du pays d'accueil. Elle supporte la charge de la rémunération correspondante, en assure le paiement et les formalités liées.

Pluralité de contrats de travail

Le corollaire de la pluralité d'employeurs est une pluralité de contrats de travail couvrant l'expatriation : un pour chaque fonction.

Tous les schémas sont possibles mais, dans tous les cas, le montage contractuel doit suivre celui retenu pour les employeurs.

Le plus souvent, il faut prévoir :

- un contrat de travail de droit local pour la mission principale effectuée dans le pays d'expatriation, signé avec l'employeur local ;
- un contrat de travail de droit français conclu avec l'employeur français pour la ou les missions exercées hors du pays d'expatriation.

CONSÉQUENCES FISCALES

Aucune procédure de «rémunération partagée» ne doit être mise en place sans que les conséquences fiscales n'aient été étudiées de manière approfondie au regard des différents pays intégrés dans le montage :

- parfois, les conditions d'imposition des différentes parts de rémunérations rendent tout montage inutile ;
- et, dans tous les cas, la situation fiscale du salarié est compliquée par le fait qu'il devient soumis aux réglementations et aux conventions fiscales de plusieurs pays.

IMPOSITION DANS LE PAYS DE RÉSIDENCE FISCALE

Qu'il s'agisse de la France ou d'un autre État, les principes de base sont les mêmes.

Rémunération du travail effectué localement

Il n'y a aucune question particulière à se poser : dans tous les cas, la rémunération de la prestation accomplie localement est imposée dans le pays. Il s'agit d'un revenu de source locale perçu par un contribuable résident fiscal.

☞ **La source fiscale d'un salaire est située dans le pays où le travail est réalisé.**

Ces deux conditions d'imposition cumulativement remplies se retrouvent dans toutes les législations et conventions fiscales.

L'impôt est calculé et payé en application du droit commun du pays.

Rémunération du travail effectué hors du territoire de cet État

Le régime d'imposition du salaire correspondant à la prestation accomplie hors du territoire de l'État d'accueil, par l'État de résidence fiscale, est l'élément déterminant dans la décision d'utiliser ou non une «rémunération partagée». En effet, le but est de réduire la charge d'impôt totale sur un salaire global en le répartissant entre différents États pour bénéficier dans chacun d'entre eux des tranches les plus basses des barèmes fiscaux.

Pour obtenir cet effet, il y a une condition impérative : chaque État retenu dans le montage doit exonérer d'impôt les salaires perçus pour un travail effectué hors de ses frontières. Tel est le cas en France par application de l'article 81-A du Code général des impôts, ou par le biais de la clause de mission temporaire des conventions fiscales internationales.

Si chaque État ne procède pas à cette exonération, la part de rémunération correspondant à la prestation accomplie hors du territoire de l'État de résidence fiscale fait l'objet d'une double imposition :

- pays où l'activité est exercée, parce qu'il s'agit d'un revenu de source locale ;
- et pays de résidence fiscale.

Dans cette dernière hypothèse, la «rémunération partagée» n'a aucun effet et ne se justifie pas.

La première démarche, incontournable, consiste à rechercher :

- si la législation du pays de résidence fiscale et les conventions fiscales applicables au salarié contiennent une disposition qui permet l'exonération d'une rémunération liée à un travail effectué hors de ses frontières ;
- et, si le salarié remplit les conditions pour en bénéficier.

Si la réponse est positive, une «rémunération partagée» peut être envisagée.

Si la réponse est négative : une «rémunération partagée» est inutile.

☞ *Lorsque les salaires du travail effectué à l'étranger sont exonérés, il est fréquent qu'ils soient malgré tout pris en compte pour calculer le taux appliqué pour déterminer l'impôt sur les revenus non exonérés du contribuable : c'est la méthode du taux effectif.*

L'expatrié est donc obligé de les déclarer dans son pays de résidence fiscale.

IMPOSITION DANS LE OU LES PAYS DE NON-RESIDENCE FISCALE

Dans le ou les pays où il travaille et a un statut de non-résident fiscal, le salarié n'est imposé que sur ses revenus de source locale, c'est-à-dire, dans le cadre d'une «rémunération partagée», sur le salaire versé pour l'activité exercée dans le pays.

L'impôt est calculé et payé selon les règles en vigueur dans le pays.