

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 79 DU 7 AOÛT 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 5 F-13-09

INSTRUCTION DU 30 JUILLET 2009

IMPOT SUR LE REVENU. TRAITEMENTS ET SALAIRES. BENEFICES NON COMMERCIAUX. REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS. PLUS ET MOINS-VALUES DE CESSION DE VALEURS MOBILIERES ET DE DROITS SOCIAUX. REFORME DU REGIME SPECIAL D'IMPOSITION DES PERSONNES APPELEES A EXERCER TEMPORAIREMENT LEUR ACTIVITE EN FRANCE (« IMPATRIES »). COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 121 DE LA LOI DE MODERNISATION DE L'ECONOMIE (N° 2008-776 DU 4 AOÛT 2008)

(C.G.I., art. 83 1°-0 bis et 2°-0 ter, art. 155 B)

NOR : ECE L 09 20682 J

Bureaux C1, C2 et B1

### PRESENTATION

Afin de renforcer l'attractivité du territoire national et d'encourager l'installation en France de cadres de haut niveau, l'article 121 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie instaure un nouveau régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés », codifié sous l'article 155 B du code général des impôts (CGI). Il remplace le régime prévu à l'article 81 B du CGI qui continue toutefois de s'appliquer aux salariés et dirigeants dont la prise de fonctions en France est antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2008.

Le nouveau régime spécial d'imposition des impatriés est ouvert aux salariés et aux dirigeants qui leur sont fiscalement assimilés dont la prise de fonctions en France est intervenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, qu'ils aient été appelés de l'étranger à occuper un emploi dans une entreprise établie en France ou directement recrutés à l'étranger par une entreprise établie en France. Il est également ouvert, sur agrément, aux personnes non salariées.

Les personnes concernées bénéficient de ce nouveau régime au titre des années à raison desquelles elles ont en France leur foyer ou leur lieu de séjour principal et y exercent leur activité professionnelle, sous réserve de ne pas avoir été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années précédant celle de leur prise de fonctions.

Ce régime, qui s'applique jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la prise de fonctions en France des bénéficiaires, comporte trois volets :

- en premier lieu, le supplément de rémunération directement lié à l'exercice d'une activité professionnelle en France est, dans certaines limites, exonéré pour son montant réel. Toutefois, les impatriés directement recrutés par une entreprise établie en France peuvent opter pour une évaluation forfaitaire de leur prime d'impatriation ;

- en deuxième lieu, la part de la rémunération se rapportant à l'activité à l'étranger est exonérée.

- 1 -

7 août 2009

3 507079 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

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

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

Les impatriés peuvent opter soit pour le plafonnement global de l'exonération de leur prime d'impatriation et de la part de leur rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger à 50 % de leur rémunération totale soit, comme c'est le cas dans le cadre du régime actuel prévu à l'article 81 B du CGI, pour le plafonnement de la seule exonération de leur rémunération correspondant à leur activité exercée à l'étranger à hauteur de 20 % de leur rémunération imposable.

- enfin, en troisième lieu, les impatriés bénéficient, sous certaines conditions, d'une exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % du montant de certains revenus de capitaux mobiliers et produits de la propriété intellectuelle ou industrielle perçus à l'étranger (« revenus passifs ») et de certaines plus-values réalisées lors de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux détenus à l'étranger.

La présente instruction commente ces dispositions, à l'exclusion des règles applicables aux « impatriés non salariés » qui font l'objet d'une instruction distincte.



## SOMMAIRE

---

<b>INTRODUCTION</b>	<b>1</b>
<b>CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DU NOUVEAU REGIME D'IMPOSITION DES « IMPATRIES »</b>	<b>7</b>
<b>Section 1 : Définition des salariés et dirigeants « impatriés »</b>	<b>8</b>
A. SALARIES OU DIRIGEANTS	9
B. SALARIES ET DIRIGEANTS APPELES POUR OCCUPER UN EMPLOI EN FRANCE	10
I. Personnes appelées par une entreprise étrangère auprès d'une entreprise établie en France	11
II. Personnes recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie en France	13
III. Précisions concernant l'entreprise dans laquelle l'impatrié occupe l'emploi	17
<b>Section 2 : Conditions liées à la domiciliation en France</b>	<b>20</b>
A. CONDITION DE NON-DOMICILIATION ANTERIEURE EN FRANCE	21
B. CONDITION DE DOMICILIATION EN FRANCE A COMPTER DE LA PRISE DE FONCTIONS	23
I. Appréciation de la condition de domiciliation en France	24
1. Personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal et le lieu d'exercice de leur activité professionnelle à titre principal	25
a) Foyer ou lieu de séjour principal en France (art. 4 B, a du 1)	25
b) Exercice en France d'une activité professionnelle à titre principal (art. 4 B, b du 1)	27
2. Exclusions	28
3. Articulation avec la condition de résidence au sens des conventions internationales	30
II. Modalités de mise en œuvre	31
1. Principe	31
2. Cas particulier de l'année de la prise de leurs fonctions par les salariés et dirigeants	32

---

<b>CHAPITRE 2 : PORTEE ET MODALITES D'APPLICATION DE L'EXONERATION DES REVENUS DES « IMPATRIES »</b>	<b>33</b>
<b>Section 1 : Exonération de certains éléments de la rémunération perçue au titre de l'activité professionnelle</b>	<b>34</b>
<b>A. EXONERATION DU SUPPLEMENT DE REMUNERATION LIE A L'IMPATRIATION</b>	<b>35</b>
<b>I. Définition du supplément de rémunération lié à l'impatriation</b>	<b>35</b>
<b>1. Principe : une prime prévue dans le contrat de travail ou de mandat social, établi au préalable</b>	<b>35</b>
<b>2. Exception : une prime évaluée forfaitairement</b>	<b>39</b>
<b>3. Limitation : une prime dont l'exonération est, le cas échéant, limitée par référence à la rémunération servie au titre de fonctions analogues</b>	<b>42</b>
<b>II. Modalités d'application de l'exonération</b>	<b>47</b>
<b>1. Une prime exonérée temporairement</b>	<b>47</b>
<b>2. Un supplément de rémunération exonéré quel que soit son objet</b>	<b>48</b>
<b>3. Un régime exclusif de celui des quartiers généraux et des centres de logistique</b>	<b>49</b>
<b>4. Exemple</b>	<b>50</b>
<b>B. EXONERATION DE LA FRACTION DE LA REMUNERATION SE RAPPORTANT A L'ACTIVITE EXERCEE A L'ETRANGER</b>	<b>51</b>
<b>I. Principe</b>	<b>51</b>
<b>II. Articulation avec le régime des « expatriés » prévu à l'article 81 A</b>	<b>56</b>
<b>C. PLAFONNEMENTS DE L'EXONERATION</b>	<b>57</b>
<b>I. Plafonnement global</b>	<b>59</b>
<b>II. Plafonnement de l'exonération de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger</b>	<b>62</b>
<b>D. OBLIGATIONS DECLARATIVES</b>	<b>63</b>
<b>I. Obligations des employeurs</b>	<b>63</b>
<b>II. Obligations des contribuables</b>	<b>65</b>
<b>1. Options des contribuables</b>	<b>65</b>
<b>2. Mention des revenus exonérés sur la déclaration de revenus</b>	<b>68</b>

<b>Section 2 : Exonération de certains « revenus passifs » et de certaines plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux</b>	<b>69</b>
<b>A. PRODUITS DE LA PROPRIETE INTELLECTUELLE OU INDUSTRIELLE MENTIONNES AUX 2° ET 3° DU 2 DE L'ARTICLE 92 PAYES PAR UNE PERSONNE ETABLIE A L'ETRANGER</b>	<b>81</b>
<b>I. Champ d'application de l'exonération</b>	<b>82</b>
<b>1. Condition tenant à la nature des produits concernés</b>	<b>82</b>
a) Produits des droits d'auteurs perçus par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires	83
b) Produits de la propriété industrielle	85
<b>2. Condition tenant à la localisation de la personne qui effectue le paiement des produits concernés</b>	<b>86</b>
<b>II. Modalités d'application de l'exonération</b>	<b>89</b>
<b>1. Montant des produits de la propriété intellectuelle et de la propriété industrielle sur lequel est appliquée l'exonération de 50 %</b>	<b>89</b>
<b>2. Crédits d'impôt imputables</b>	<b>93</b>
<b>III. Obligations déclaratives des contribuables</b>	<b>95</b>
<b>IV. Cas particulier des personnes visées au deuxième alinéa du I de l'article 155 B</b>	<b>97</b>
<b>B. REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS PAYES PAR UNE PERSONNE ETABLIE A L'ETRANGER</b>	<b>98</b>
<b>I. Champ d'application de l'exonération</b>	<b>99</b>
<b>1. Condition tenant à la nature des revenus concernés</b>	<b>99</b>
<b>2. Condition tenant à la localisation de la personne qui assure le paiement des revenus concernés</b>	<b>100</b>
<b>II. Modalités d'application de l'exonération</b>	<b>104</b>
<b>1. Montant des revenus de capitaux mobiliers sur lequel est appliquée l'exonération de 50 %</b>	<b>104</b>
<b>2. Crédits d'impôt imputables</b>	<b>107</b>
<b>III. Obligations déclaratives des contribuables</b>	<b>109</b>
<b>1. Revenus de capitaux mobiliers soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif</b>	<b>110</b>
<b>2. Revenus de capitaux mobiliers soumis au prélèvement forfaitaire libératoire</b>	<b>113</b>

<b>C. PLUS OU MOINS-VALUES DE CESSION DE VALEURS MOBILIERES ET DE DROITS SOCIAUX DETENUS A L'ETRANGER</b>	<b>115</b>
<b>I. Cessions concernées par l'exonération</b>	<b>116</b>
<b>II. Modalités d'application de l'exonération</b>	<b>119</b>
<b>III. Obligations déclaratives des contribuables</b>	<b>123</b>
<b>Section 3 : Durée de l'exonération</b>	<b>126</b>
<b>Section 4 : Prise en compte des « revenus passifs » et plus-values exonérés pour l'imposition aux prélèvements sociaux</b>	<b>128</b>
<b>Section 5 : Prise en compte des revenus et plus-values exonérés pour la détermination du revenu fiscal de référence</b>	<b>134</b>
<b>Section 6 : Déductibilité des cotisations versées aux régimes étrangers de prévoyance complémentaire et de retraite supplémentaire</b>	<b>136</b>
<b>I. Une déductibilité réservée aux seuls salariés et dirigeants « impatriés »</b>	<b>137</b>
<b>II. Une déduction plafonnée et limitée dans le temps</b>	<b>141</b>
<b>CHAPITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR</b>	<b>144</b>
<b>Annexe I : Article 121 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie (publiée au JO du 5 août 2008)</b>	
<b>Annexe II : Précisions relatives aux indemnités et remboursements de frais professionnels exonérés dans le cadre du régime de l'impatriation sur le fondement du 1° de l'article 81 du CGI</b>	
<b>Annexe III : Exemples de calcul du plafonnement de l'exonération</b>	
<b>Annexe IV : Exemple de calcul de l'exonération des revenus passifs (dividendes) illustré des obligations déclaratives correspondantes</b>	
<b>Annexe V : Liste des Etats ou territoires ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative pour l'application du II de l'article 155 B du CGI (liste à jour au 1<sup>er</sup> janvier 2009)</b>	

## INTRODUCTION

1. L'article 81 B du code général des impôts (CGI), issu de l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n° 2003-1312 du 30 décembre 2003) et modifié par l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005), a instauré en matière de traitements et salaires un régime spécifique d'imposition en faveur des « impatriés », qui complète celui dont bénéficient les salariés détachés auprès des quartiers généraux ou centres de logistique.

Ainsi, sont exonérés, sous certaines conditions et pendant une durée limitée, les suppléments de rémunération versés aux personnes appelées par une entreprise établie à l'étranger à occuper pendant une période limitée un emploi dans une entreprise établie en France (« impatriés »), en qualité de salarié ou de dirigeant (cf. BOI 5 F-12-05).

2. L'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2005 précitée a modifié ce dispositif en réduisant de dix à cinq ans la condition de non-domiciliation antérieure en France et en le complétant par une exonération, dans une certaine limite, de la part de la rémunération des intéressés se rapportant à l'activité qu'ils exercent à l'étranger. Ces modifications s'appliquent respectivement aux personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 et pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005 (cf. BOI 5 F-17-07).

3. Afin de renforcer l'attractivité du territoire national, l'article 121 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie instaure un nouveau régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés », prévu à l'article 81 C du CGI et dont les dispositions ont été transférées par décret<sup>1</sup> sous l'article 155 B du même code. Il remplace le dispositif prévu à l'article 81 B du CGI qui continue toutefois de s'appliquer aux personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue avant le 1<sup>er</sup> janvier 2008.

4. Le nouveau régime d'imposition des impatriés apporte les améliorations suivantes :

- il est applicable aux salariés et aux dirigeants qui leur sont fiscalement assimilés directement recrutés à l'étranger par une entreprise établie en France et, sur agrément, à certaines personnes non salariées qui établissent leur domicile fiscal en France ;

- il offre une option entre, d'une part, un plafonnement global de l'exonération de la prime d'impatriation et de la part de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger et, d'autre part, un plafonnement de la seule exonération de la part de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger ;

- il permet aux impatriés de bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu de 50 % de certains revenus de capitaux mobiliers, produits de la propriété intellectuelle ou industrielle et plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux perçus ou réalisés hors de France.

5. La présente instruction commente ces dispositions, à l'exclusion des règles applicables aux personnes qui ne sont pas imposables suivant les règles des traitements et salaires qui font l'objet d'une instruction distincte dans la division G de la série 5 FP du bulletin officiel des impôts.

6. L'article 121 de loi de modernisation de l'économie précitée comporte d'autres dispositions en faveur des personnes qui s'installent en France, notamment en matière d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et pour le plafonnement des impositions directes en fonction du revenu (« bouclier fiscal »). Ces dispositions font l'objet de commentaires détaillés dans des instructions distinctes du bulletin officiel des impôts.

Dans la présente instruction, les articles cités sont, sauf mention contraire, ceux du code général des impôts et de ses annexes et le terme « revenus passifs » désigne les revenus de capitaux mobiliers et les produits de la propriété intellectuelle ou industrielle.

Les dispositions de l'article 81 C ayant été transférées par décret<sup>1</sup> sous l'article 155 B, seul ce dernier article est cité dans la suite de l'instruction.

### CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DU NOUVEAU REGIME D'IMPOSITION DES « IMPATRIÉS »

7. L'article 155 B exonère, sous certaines conditions et pendant une durée limitée, certains éléments de rémunération et certains « revenus passifs » et plus-values de cession de valeurs mobilières réalisés par des personnes impatriées qui n'étaient pas antérieurement résidentes de France.

---

<sup>1</sup> Décret n° 2009-389 du 7 avril 2009 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

## Section 1 : Définition des salariés et dirigeants « impatriés »

8. Peuvent bénéficier pendant une période limitée (cf. n° 126) du régime spécial d'imposition prévu à l'article 155 B, les salariés et dirigeants appelés à occuper un emploi pendant une durée déterminée ou indéterminée dans une entreprise établie en France, soit par l'intermédiaire d'une entreprise établie à l'étranger, soit directement par l'entreprise établie en France.

### A. SALARIES OU DIRIGEANTS

9. 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, leur sont fiscalement assimilés. Il s'agit :

- dans les sociétés anonymes<sup>2</sup>, du président du conseil d'administration, du directeur général, du directeur général délégué, de l'administrateur provisoirement délégué, des membres du directoire ainsi que de tout administrateur ou membre du conseil de surveillance chargé de fonctions spéciales ;
- dans les SARL, des gérants minoritaires ou égalitaires ;
- dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés, des dirigeants soumis au régime fiscal des salariés.

### B. SALARIES ET DIRIGEANTS APPELES POUR OCCUPER UN EMPLOI EN FRANCE

10. Le dispositif s'adresse aux personnes appelées par une entreprise étrangère auprès d'une entreprise établie en France ainsi qu'aux personnes recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie en France.

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

11. Comme le régime prévu à l'article 81 B, le nouveau régime d'imposition des impatriés s'adresse aux personnes préalablement employées par une entreprise établie hors de France et appelées à exercer une activité dans une entreprise établie en France qui possède des liens avec l'entreprise d'origine, que ces liens soient de nature capitalistique, juridique, commerciale ...

Il s'agit notamment des salariés détachés dans le cadre d'une mobilité intragroupe<sup>3</sup>, par exemple d'une société mère étrangère vers sa filiale établie en France.

12. La forme juridique de l'entreprise d'origine importe peu mais elle doit former une entité juridique existante, qui peut être, par exemple, un établissement stable, une succursale ou un bureau de liaison, à la date de la prise de fonctions du salarié ou du mandataire social.

#### II. Personnes recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie en France

13. Le dispositif prévu à l'article 155 B peut également bénéficier aux personnes recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie en France.

14. Au moment du recrutement, les personnes concernées peuvent donc, par exemple, déjà être employées dans une entreprise établie à l'étranger, exercer une activité à titre indépendant ou ne pas avoir d'activité (étudiants accédant à un premier emploi par exemple).

15. En revanche, les personnes venues exercer un emploi en France de leur propre initiative ou qui ont déjà établi leur domicile en France lors du recrutement demeurent exclues du régime spécial d'imposition des impatriés.

16. Le salarié (ou le dirigeant) devra donc être en mesure d'apporter la justification que, lorsqu'il a été recruté, son domicile réel était toujours fixé à l'étranger et qu'il ne l'avait pas déjà transféré en France. Cette justification peut résulter de multiples documents : pièces justificatives des contacts avec l'entreprise, justificatifs de domiciliation, justificatifs des déplacements effectués, situation familiale etc ...

---

<sup>2</sup> Ou dans les sociétés par actions simplifiées (SAS), en application du principe d'assimilation de la SAS à la SA posé, pour l'application des dispositions du code général des impôts et de ses annexes, par l'article 1655 quinquies de ce code.

<sup>3</sup> Les salariés concernés peuvent avoir été précédemment employés par la société établie en France si toutes les autres conditions, et notamment celle de non domiciliation antérieure en France, sont remplies (cf. n° 21).

### III. Précisions concernant l'entreprise dans laquelle l'impatrié occupe l'emploi

17. L'entreprise au sein de laquelle le salarié ou le dirigeant occupe un emploi en France doit y être établie, c'est-à-dire qu'elle doit disposer en France de son siège social ou d'un établissement, au sens de la définition donnée par la doctrine administrative sous la référence 4 H 1412 (n° 6 à 10).

18. La forme juridique de cette entreprise d'accueil importe peu.

19. Pour les salariés et dirigeants appelés par une entreprise établie hors de France à exercer une activité dans une entreprise établie en France avec laquelle elle possède des liens (cf. n° 11), 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, si l'objet de sa venue en France est la création de cette entreprise.

#### Section 2 : Conditions liées à la domiciliation en France

20. Pour bénéficier du nouveau régime fiscal des impatriés, les salariés et dirigeants concernés :

- ne doivent pas avoir été fiscalement domiciliés en France au cours des cinq années précédant celle de leur prise de fonctions ;

- doivent être fiscalement domiciliés en France au sens des a et b du 1 de l'article 4 B.

##### A. CONDITION DE NON-DOMICILIATION ANTERIEURE EN FRANCE

21. 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 ou, en cas d'application d'une convention fiscale internationale, qui n'ont pas été résidentes de France au sens de ladite convention, et cela au cours des cinq années civiles précédant celle de leur prise de fonctions dans l'entreprise établie en France.

22. La date de prise de fonctions 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.

##### B. CONDITION DE DOMICILIATION EN FRANCE A COMPTER DE LA PRISE DE FONCTIONS

23. Les salariés et mandataires sociaux ne peuvent bénéficier du nouveau dispositif qu'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.

#### I. Appréciation de la condition de domiciliation en France

24. Seules les personnes qui ont leur foyer ou le lieu de leur séjour principal en France et qui y exercent une activité professionnelle à titre principal sont éligibles au régime prévu à l'article 155 B.

##### 1. Personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal et le lieu d'exercice de leur activité professionnelle à titre principal.

a) Foyer ou lieu de séjour principal en France (art. 4 B, a du 1)

25. Le foyer s'entend du lieu où les intéressés habitent normalement, c'est-à-dire du lieu de la résidence habituelle, à condition que cette résidence en France ait un caractère permanent.

26. La condition de séjour principal est réputée remplie lorsque les contribuables sont personnellement et effectivement présents à titre principal en France. Peu importe que les intéressés vivent à l'hôtel ou dans un logement mis gratuitement à leur disposition.

En règle générale, doivent être considérés comme ayant en France le lieu de leur séjour principal les contribuables qui y séjournent pendant plus de six mois au cours d'une année donnée. Toutefois, en cas de séjour dans plus de deux pays au cours d'une année donnée, la France est considérée comme lieu de séjour principal si la durée du séjour en France est supérieure à celle des séjours effectués dans chacun des autres Etats.

En outre, il n'y a pas lieu de s'attacher à la règle des six mois pour l'imposition des revenus de l'année au cours de laquelle le contribuable acquiert un domicile en France ou, au contraire, transfère son domicile à l'étranger : l'imposition est alors établie en application des règles prévues aux articles 166 et 167 (cf. DB 5 B 63).

b) Exercice en France d'une activité professionnelle à titre principal (art. 4 B, b du 1).

**27.** Pour les salariés, le domicile fiscal est fonction du lieu où ils exercent effectivement et régulièrement leur activité professionnelle.

Lorsque les contribuables exercent simultanément plusieurs professions ou la même profession dans plusieurs pays, ils sont considérés comme fiscalement domiciliés en France s'ils y exercent leur activité principale, qui s'entend de celle à laquelle ils consacrent le plus de temps effectif, même si elle ne dégage pas l'essentiel de leurs revenus. Si un tel critère ne peut être appliqué, il convient de considérer que l'activité principale est celle qui procure aux intéressés la plus grande part de leurs revenus « mondiaux ».

Pour plus de précisions sur l'ensemble de ces notions liées à la domiciliation fiscale en France, il convient de se reporter à la documentation administrative 5 B 1121.

## **2. Exclusions**

**28.** Les personnes exerçant en France leur activité professionnelle mais qui n'y ont pas leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ou les personnes dans la situation inverse ne peuvent pas bénéficier du régime d'imposition prévu à l'article 155 B.

**29.** Il en est de même des personnes qui ont leur domicile fiscal en France en application d'autres fondements de droit interne ou sont résidentes de France au sens des conventions internationales si les deux conditions cumulatives mentionnées au a et b du 1 de l'article 4 B ne sont pas respectées. Il s'agit notamment :

- des personnes n'ayant en France que le centre de leurs intérêts économiques (c du 1 de l'article 4 B) ;
- des fonctionnaires et agents de l'Etat en service à l'étranger, c'est-à-dire des personnes exerçant leurs fonctions ou chargées de mission dans un pays étranger et non soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus (2 de l'article 4 B).

## **3. Articulation avec la condition de résidence au sens des conventions internationales**

**30.** Si l'application d'une convention internationale conduit à considérer que la personne impatriée n'est pas résidente de France au sens de ladite convention, et donc que son domicile fiscal n'est pas situé en France, alors même qu'elle respecte les conditions de domiciliation prévues aux a et b du 1 de l'article 4 B, le régime spécial d'imposition n'est pas applicable.

Il en est de même des personnes dont la résidence en France résulte uniquement de l'application des conventions internationales mais qui n'est pas établie au regard des a et b du 1 de l'article 4 B.

## **II. Modalités de mise en œuvre**

### **1. Principe**

**31.** Le respect des conditions liées à la domiciliation en France s'apprécie au titre de chacune des années d'application du dispositif.

Lorsque ces conditions ne sont pas respectées au titre d'une année, le bénéfice du régime d'imposition prévu à l'article 155 B ne s'applique pas au titre de l'année considérée.

Toutefois, le non-respect de ces conditions au titre d'une année ne remet pas en cause le bénéfice du régime pour les années antérieures ou postérieures, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies. La durée de l'exonération reste déterminée par référence à la date de prise de fonctions (cf. n° 22 et 126).

### **2. Cas particulier de l'année de la prise de leurs fonctions par les salariés et dirigeants**

**32.** Les contraintes notamment professionnelles (période d'essai de l'intéressé, situation professionnelle du conjoint...) ou familiales (scolarité des enfants...) justifient d'admettre un délai raisonnable de quelques mois entre la prise de fonctions de la personne impatriée et l'installation en France de son foyer. Aussi, par mesure de tolérance, 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 dans les limites suivantes :

- si 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<sup>4</sup> ;

- si l'installation en France de son foyer 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.

## **CHAPITRE 2 : PORTEE ET MODALITES D'APPLICATION DE L'EXONERATION DES REVENUS DES « IMPATRIES »**

**33.** Lorsque les conditions exposées ci-dessus sont respectées, la personne impatriée bénéficie d'un régime spécifique d'impôt sur le revenu pour :

- la rémunération qu'elle perçoit en contrepartie de son activité professionnelle, en qualité de salarié ou de dirigeant (I de l'article 155 B) ;

- certains de ses « revenus passifs » perçus à l'étranger et certaines des plus-values résultant de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux détenus à l'étranger (II du même article).

Ce régime spécial d'imposition s'applique jusqu'au terme de la cinquième année civile qui suit celle de la prise de fonctions en France des bénéficiaires.

### **Section 1 : Exonération de certains éléments de la rémunération perçue au titre de l'activité professionnelle**

**34.** Le salarié ou le dirigeant impatrié bénéficie, dans certaines conditions, de l'exonération du supplément de rémunération lié à l'exercice de son activité en France et de la part de sa rémunération correspondant aux missions qu'il effectue à l'étranger. Il peut opter soit pour un plafonnement global de ces exonérations, soit pour un plafonnement de l'exonération de la seule part de sa rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger.

#### **A. EXONERATION DU SUPPLEMENT DE REMUNERATION LIE A L'IMPATRIATION**

##### **I. Définition du supplément de rémunération lié à l'impatriation**

###### **1. Principe : une prime prévue dans le contrat de travail ou de mandat social, établi au préalable**

**35.** 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.

**36.** Seuls les suppléments de rémunération directement liés à l'impatriation sont susceptibles d'être exonérés, à l'exclusion des autres éléments de la rémunération qui peuvent être prévus dans le contrat.

**37.** Le montant réel de la prime doit apparaître distinctement dans le contrat de travail ou de mandat social des personnes concernées ou, le cas échéant, dans un avenant à celui-ci, établi préalablement à la prise de fonctions en France.

**38.** Cela étant, lorsque la « prime d'impatriation » ne peut préalablement être fixée pour son montant réel à l'euro près, soit par nature, soit eu égard à ses modalités de calcul, il suffit qu'elle soit déterminable sur la base de critères objectifs mentionnés dans le contrat de travail ou de mandat social.

Tel est par exemple le cas d'une « prime d'impatriation » consistant en la mise à disposition d'un logement en France ou fixée en pourcentage de la rémunération de base de l'impatrié comportant elle-même une part variable.

---

<sup>4</sup> Les « revenus passifs » et plus-values ne sont pas concernés par cette tolérance.

## **2. Exception : une prime évaluée forfaitairement**

**39.** Les personnes recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie en France peuvent opter pour l'évaluation forfaitaire de leur prime d'impatriation, y compris lorsque le montant de cette prime est précisé dans leur contrat de travail ou de mandat social.

**40.** En cas d'option, leur prime d'impatriation est réputée égale à 30 % de leur rémunération nette totale, c'est-à-dire la rémunération nette de cotisations sociales et de la part déductible de la contribution sociale généralisée (CSG), mais avant application de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 % ou, le cas échéant, de la déduction des frais réels. Cette rémunération inclut la totalité des primes et indemnités prévues dans le contrat et 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 réalisés dans le cadre 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'évaluation forfaitaire de la prime d'impatriation. Il en est de même des avantages résultant de l'attribution d'actions gratuites relevant des dispositions de l'article 80 quaterdecies.

**41.** Cette option n'est pas ouverte aux personnes appelées par une entreprise étrangère auprès d'une entreprise établie en France, pour lesquelles la prime d'impatriation doit être précisée dans le contrat de travail ou de mandat social ou, le cas échéant, dans un avenant à celui-ci, préalablement établi.

## **3. Limitation : une prime dont l'exonération est, le cas échéant, limitée par référence à la rémunération servie au titre de fonctions analogues**

**42.** Le dernier alinéa du 1 du I de l'article 155 B subordonne l'exonération de la prime d'impatriation ou de la fraction de la rémunération réputée la représenter, 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 nette de la prime d'impatriation déterminée selon les règles exposées ci-dessus aux 1 et 2 et la rémunération de référence est ajoutée par la personne impatriée à sa rémunération imposable.

**43.** Les personnes concernées doivent être en mesure de justifier par tous moyens du respect de la condition mentionnée au n° 42 pour bénéficier de l'exonération. A cet effet, elles pourront produire une attestation de leur employeur.

**44.** La rémunération de référence est en principe celle versée au titre de fonctions analogues l'année civile au cours de laquelle la personne impatriée a pris ses fonctions en France. Le cas échéant, elle est ajustée prorata temporis.

**45.** 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 déclaration annuelle des données sociale (DADS)<sup>5</sup>, 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 de droit commun des traitements et salaires, à l'exception notamment des sommes versées ou des gains réalisés dans le cadre des dispositifs d'épargne salariale ou d'actionnariat salarié (cf. n°40).

**46.** Afin de tenir compte de la difficulté pratique à choisir des termes de comparaison pertinents, notamment en cas de forte individualisation des rémunérations, plusieurs mesures d'assouplissement sont admises :

- alors même que des fonctions analogues à celles de l'impatrié seraient exercées dans l'entreprise, la « rémunération de référence » peut être celle servie au titre de l'exercice de telles fonctions dans des entreprises similaires établies en France à un salarié ayant une expérience professionnelle comparable ;

- cette « rémunération de référence » peut être égale à la plus faible des rémunérations perçues par un salarié ayant une expérience comparable à celle de l'impatrié et exerçant des fonctions analogues au sein de l'entreprise ou d'une entreprise similaire établie en France, au cours de l'année considérée ou des trois années précédentes ;

---

<sup>5</sup> 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.

- dans le cas où le montant de la prime d'impatriation est déterminé et fixe<sup>6</sup>, sous réserve de l'application de clauses d'indexation sur le coût de la vie ou sur l'indice de la rémunération de base du salarié impatrié, il sera admis que la comparaison de la rémunération de ce salarié avec celle perçue au titre de fonctions analogues par un autre salarié de l'entreprise ou d'une entreprise similaire puisse être appréciée au titre de la seule année d'installation du salarié impatrié. Ainsi, dans ce cas, si la condition mentionnée au n° 42 est vérifiée au titre de l'année d'installation, et sous réserve que les fonctions de l'intéressé n'évoluent pas durant la période d'impatriation, elle sera réputée vérifiée pour toute cette période.

Pour prétendre au bénéfice de ces assouplissements, l'impatrié doit produire une attestation de son employeur précisant la méthode selon laquelle il a déterminé la rémunération de référence. L'employeur doit disposer d'éléments précis et justifiés lesquels doivent pouvoir être produits à la demande du service des impôts dans le cadre de l'exercice de son pouvoir de contrôle. En l'absence de cette attestation ou, le cas échéant, faute de réponse aux demandes de l'administration, la personne impatriée ne peut bénéficier de ces assouplissements.

## **II. Modalités d'application de l'exonération**

### **1. Une prime exonérée temporairement**

**47.** L'exonération des primes liées à l'impatriation ou de la fraction de la rémunération réputée la représenter est applicable jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la prise de fonctions en France du bénéficiaire<sup>7</sup>. Si celui-ci est amené à exercer ses fonctions en France au-delà de cette période, il est imposable dans les conditions de droit commun 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 quel que soit son objet**

**48.** Dès lors que l'ensemble des conditions prévues par l'article 155 B sont remplies, l'exonération d'impôt sur le revenu porte, sous réserve, le cas échéant, de la limite mentionnée aux n° 42 et suivants, sur le montant global de la prime versée au titre de l'impatriation, sans que le salarié n'ait à justifier de son objet.

Le cas échéant, la part variable de la prime d'impatriation définie ci-dessus au n° 38 doit être prise en compte au titre de l'année au cours de laquelle elle est perçue, même si elle se rapporte à l'activité des intéressés de l'année précédente (ou d'une année antérieure).

### **3. Un régime exclusif de celui des quartiers généraux et des centres de logistique**

**49.** Le régime de l'article 155 B ne remet pas en cause l'existence de celui des quartiers généraux et des centres de logistique, mais le cumul des deux régimes à raison des indemnités liées au surcoût du logement et au supplément d'impôt et de cotisations sociales n'est pas autorisé. Dès lors, si le salarié réunit les conditions pour bénéficier à la fois du régime prévu par l'article 155 B et de celui des quartiers généraux ou des centres de logistique, il doit opter de façon irrévocable pour l'un ou l'autre de ces régimes au plus tard lors du dépôt de la déclaration annuelle des revenus souscrite au titre de l'année de sa prise de fonctions en France ou de la première année d'application du régime.

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 (cf. liste en annexe II).

### **4. Exemple**

**50.** 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 €.

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

- soit en totalité si l'intéressé justifie que la « rémunération de référence » en France est égale ou inférieure à la rémunération nette hors prime du salarié impatrié (140 000 €) ;

<sup>6</sup> L'évaluation forfaitaire de la prime d'impatriation ne permet pas de bénéficier de cette mesure.

<sup>7</sup> En cas de transfert du contrat de travail résultant de la modification de la situation juridique de l'employeur au sens de l'article L 1224-1 du code du travail, le bénéfice du régime est maintenu jusqu'au terme de ce délai.

- 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.

## B. EXONERATION DE LA FRACTION DE LA REMUNERATION SE RAPPORTANT A L'ACTIVITE EXERCEE À L'ETRANGER

### I. Principe

**51.** Le 2 du I de l'article 155 B permet aux impatriés d'être exonérés d'impôt sur le revenu pour la part de leur rémunération se rapportant à leur activité exercée à l'étranger pendant qu'ils sont « impatriés » en France, si les séjours réalisés à l'étranger sont effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'entreprise au sein de laquelle ils exercent leur activité (cf. n° 74 et 75 du BOI 5 B-15-06).

**52.** La mesure vise notamment les impatriés amenés à effectuer des déplacements réguliers dans leur pays d'origine ou dans un autre pays, y compris les séjours d'une durée inférieure à vingt-quatre heures.

**53.** La fraction de rémunération ainsi exonérée est celle versée en contrepartie de l'activité exercée à l'étranger (salaire de base et, le cas échéant, suppléments de rémunération liés à l'activité à l'étranger).

L'article 155 B ne fixe aucune règle pour l'évaluation de cette fraction de rémunération. Dès lors, elle peut :

- être fixée par le contrat de travail ou de mandat social ;
- être déterminée à l'occasion des déplacements ;
- être évaluée forfaitairement sous réserve qu'elle soit en rapport avec le nombre, la durée et le lieu des déplacements à l'étranger.

Il s'agit d'une question de fait qui résulte d'une analyse au cas par cas, étant précisé que le service des impôts serait fondé à remettre en cause l'exonération en cas de disproportion caractérisée entre le montant de la rémunération de l'activité exercée à l'étranger et le montant de la rémunération exercée en France.

A titre de règle pratique, et en l'absence d'éléments permettant de l'identifier, la fraction de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger peut être déterminée en tenant compte du nombre de jours d'activité à l'étranger rapporté au nombre total de jours d'activité effective dans l'année. Pour déterminer le nombre de jours d'activité à l'étranger, les temps de transport pour se rendre à l'étranger et en revenir ne sont pas pris en compte.

**54.** Les intéressés doivent être en mesure de justifier que la rémunération en cause résulte de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de leur employeur. Cette justification peut être réalisée par tous moyens (notes d'hôtels, notes de frais, cartes d'embarquement ou autres titres de transports...), lesquels doivent pouvoir être produits à la demande du service des impôts dans le cadre de l'exercice de son pouvoir de contrôle.

**55.** L'exonération de la fraction de la rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger n'est plus, comme dans le régime fiscal des impatriés de l'article 81 B, automatiquement plafonnée à 20 % de la rémunération imposable (cf. n° 57).

### II. Articulation avec le régime des « expatriés » prévu à l'article 81 A

**56.** Dans l'hypothèse où un salarié impatrié, qui satisfait aux conditions de l'article 155 B, est envoyé à l'étranger pour les besoins de l'entreprise par son employeur établi en France dans les conditions du II de l'article 81 A, il ne peut, aux termes exprès du 4 du I de l'article 155 B, bénéficier de l'exonération prévue à l'article 81 A.

S'il remplit toutes les conditions pour bénéficier de ces deux dispositifs<sup>9</sup>, l'impatrié doit opter, au plus tard lors du dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus souscrite au titre de l'année de sa prise de fonctions ou de la première année d'application du régime, pour l'un ou l'autre de ces régimes. Cette option est irrévocable.

Cette option se matérialise par une mention portée dans la rubrique « autres renseignements » de la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042), notamment en cas de déclaration souscrite par voie électronique en application de l'article 1649 quater B ter, ou sur un papier libre annexé à la déclaration précitée.

---

<sup>9</sup> En ce qui concerne le régime des expatriés prévu à l'article 81 A du CGI, voir l'instruction administrative du 6 avril 2006 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 5 B-15-06.

## C. PLAFONNEMENTS DE L'EXONERATION

**57.** Sur option des salariés et dirigeants impatriés :

- soit l'ensemble de la rémunération exonérée est limité à 50 % de la rémunération totale (I) ;
- soit seule la fraction de la rémunération exonérée se rapportant à l'activité exercée à l'étranger est limitée à 20 % de la rémunération imposable de l'intéressé, nette de la prime d'impatriation (II).

**58.** Le choix du plafonnement résulte chaque année d'une option du contribuable (voir infra n° 66 et suivants).

Des exemples de calcul figurent en annexe III.

### I. Plafonnement global

**59.** Dans ce cas, l'exonération de la « prime d'impatriation » et de la part de rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger ne peut excéder 50 % de la rémunération totale de l'intéressé.

**60.** La rémunération totale à prendre en compte pour déterminer le plafond de 50 % correspond à la rémunération nette totale de l'intéressé qui est imposable selon les règles des traitements et salaires au titre de l'année considérée, avant application du régime prévu à l'article 155 B.

Il s'agit de la rémunération nette de cotisations sociales et de la part déductible de la contribution sociale généralisée (CSG), mais avant application de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 % ou, le cas échéant, avant déduction des frais réels.

Cette rémunération inclut la prime d'impatriation et la rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger. Elle ne prend pas en compte, en revanche, les indemnités exonérées sur le fondement du 1° de l'article 81, ni les sommes versées ou les gains réalisés dans le cadre des dispositifs d'épargne salariale ou d'actionnariat salarié (cf. n° 40).

**61.** Les indemnités représentatives de frais exonérées sur le fondement du 1° de l'article 81 ne sont pas concernées par ce plafonnement.

### II. Plafonnement de l'exonération de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger

**62.** Dans ce cas, l'exonération de la part de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger ne peut excéder 20 % de la rémunération imposable de l'intéressé. Cette rémunération inclut l'ensemble des éléments de rémunération imposables selon les règles applicables aux traitements et salaires (cf. n° 40), à l'exception de la prime d'impatriation dans la limite, le cas échéant, de la rémunération servie au titre de fonctions analogues (cf. n° 42 à 46). Elle ne prend pas en compte les sommes versées ou les gains réalisés dans le cadre des dispositifs d'épargne salariale ou d'actionnariat salarié (cf. n° 40).

## D. OBLIGATIONS DECLARATIVES

### I. Obligations des employeurs

**63.** L'employeur, lorsqu'il est tenu en application de l'article 87 de porter sur la déclaration annuelle des données sociales (DADS) transmise à l'administration fiscale les rémunérations versées aux impatriés, mentionne distinctement, d'une part, le montant des salaires soumis à l'impôt sur le revenu et, d'autre part, le montant de ceux qui en sont exonérés.

A cet égard, il doit indiquer dans la case « sommes exonérées au titre du régime des impatriés », le montant total correspondant à la somme de la prime d'impatriation et de la fraction de la rémunération perçue en contrepartie de l'activité exercée à l'étranger, qui bénéficie de l'exonération en application du I de l'article 155 B.

**64.** L'employeur porte ces informations à la connaissance du salarié.

---

<sup>10</sup> Bien entendu, cette situation ne se présente que si le salarié concerné exerce une partie de son activité à l'étranger.

## II. Obligations des contribuables

### 1. Options des contribuables

**65.** Le régime de l'article 155 B dont bénéficient les salariés ou dirigeants s'applique de plein droit et n'est donc soumis à aucune procédure d'agrément préalable de l'administration.

**66.** En revanche, doivent faire l'objet d'une mention expresse de la part des contribuables :

- l'option pour l'évaluation forfaitaire de la prime d'impatriation accordée aux salariés recrutés directement à l'étranger (voir supra n° 39) ;

- l'option pour l'un ou l'autre des mécanismes de plafonnement de l'exonération (voir supra n° 58) .

**67.** L'option pour l'évaluation forfaitaire de la prime d'impatriation et le choix du mécanisme de plafonnement résultent de décisions du contribuable. L'exercice de ces options se matérialise par des mentions portées dans la rubrique « autres renseignements » de la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042), notamment en cas de déclaration souscrite par voie électronique en application de l'article 1649 quater B ter, ou sur un papier libre annexé à la déclaration précitée.

### 2. Mention des revenus exonérés sur la déclaration de revenus

**68.** Le montant des salaires soumis à l'impôt sur le revenu est, à partir de la DADS souscrite par l'employeur, préimprimé par l'administration sur la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) du contribuable. Celui-ci vérifie l'exactitude de ce montant et, en cas d'erreur ou d'option différente, le modifie.

Le contribuable porte en outre, aux rubriques prévues à cet effet de sa déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042), le montant des rémunérations bénéficiant de l'exonération. Cette mention n'est pas destinée à soumettre les revenus en cause à l'impôt sur le revenu mais à permettre le calcul du revenu fiscal de référence (RFR) (cf. section 5 ci-après n° 134 et suivants).

#### **Section 2 : Exonération de certains « revenus passifs » et de certaines plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux**

**69.** Conformément au II de l'article 155 B du CGI, les personnes impatriées bénéficient, pendant la durée d'application du régime spécial d'imposition de certains éléments de leur rémunération (cf. section 1 du présent chapitre), d'une exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % du montant de certains « revenus passifs » perçus à l'étranger et de certaines plus-values réalisées lors de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux détenus à l'étranger.

**70.** L'exonération des revenus et gains mentionnés au II de l'article 155 B est réservée aux personnes impatriées qui remplissent l'ensemble des conditions leur permettant de bénéficier du régime spécial d'imposition de certains éléments de leur rémunération prévu au I de l'article 155 B précité et s'applique pendant la même période que celle au cours de laquelle elles bénéficient de ce régime spécial d'imposition.

**71.** Les revenus et plus-values qui bénéficient de l'exonération de 50 % sont les suivants :

- produits de la propriété intellectuelle ou industrielle 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 Etat 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 du II de l'article 155 B) ;

- revenus de capitaux mobiliers dont le paiement est assuré par une personne établie hors de France dans un Etat 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 (a du II de l'article 155 B) ;

- gains réalisés à l'occasion de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, lorsque le dépositaire des titres ou, à défaut de dépositaire, la société dont les titres sont cédés, est établi hors de France dans un Etat 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 (c du II de l'article 155 B).

**72.** La liste des Etats ou territoires ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative pour l'application du II de l'article 155 B est fournie en annexe V (liste à jour au 1<sup>er</sup> janvier 2009).

**73.** Les prélèvements sociaux applicables à ces « revenus passifs » et plus-values demeurent en revanche exigibles sur une base non réduite (cf. n° 128 à 133).

Précisions sur la domiciliation fiscale :

**74.** L'exonération d'impôt sur le revenu de certains « revenus passifs » et de certaines plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux est applicable aux contribuables qui bénéficient de l'exonération d'impôt sur le revenu à hauteur des suppléments de rémunération liés à leur qualité d'impatrié et qui répondent aux conditions tenant à la domiciliation fiscale prévues aux n° 20 à 31.

**75.** Ainsi, bénéficiant de l'exonération prévue au II de l'article 155 B, les « revenus passifs » et les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux perçus ou réalisés à l'étranger à compter de la date à laquelle le contribuable est considéré comme fiscalement domicilié en France.

Remarques :

**76.** L'exonération partielle d'impôt sur le revenu est applicable aux revenus perçus et aux gains nets de cession réalisés par la seule personne qui, au sein du foyer fiscal, bénéficie du régime spécial d'imposition des impatriés. Cette exonération n'est en revanche pas applicable aux revenus perçus et gains nets réalisés par les autres membres de son foyer fiscal, qui demeurent soumis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

**77.** Cas particulier des comptes pluri-titulaires (comptes joints, compte en indivision...) : lorsque les revenus de capitaux mobiliers sont perçus sur un compte détenu par plusieurs titulaires, le montant des revenus revenant à la personne co-titulaire bénéficiant du régime spécial d'imposition des impatriés est déterminé à hauteur de ses droits dans le compte. Ainsi, les revenus perçus sur un compte-joint entre époux ou entre partenaires d'un PACS sont réputés être encaissés pour moitié par chacun d'eux. Les gains nets de cession sont divisés de la même manière entre les différents co-titulaires d'un compte-titres.

**78.** L'exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % de certains « revenus passifs » ainsi que de certaines plus-values de cession de titres s'applique aux personnes physiques impatriées qui perçoivent effectivement des éléments de rémunération liés à leur activité professionnelle pour lesquels elles bénéficient de l'exonération d'impôt sur le revenu prévue au I de l'article 155 B (supplément de rémunération directement lié à l'exercice d'une activité professionnelle en France et/ou part de rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger).

Cela étant, il est admis que cette exonération s'applique également lorsque la personne physique impatriée a perçu une prime d'impatriation qui n'est pas exonérée d'impôt sur le revenu du seul fait de la limite prévue au dernier alinéa du 1 du I de l'article 155 B (n° 42 à 46).

**79.** Lorsqu'au cours de l'une des années d'application du régime spécial d'imposition des impatriés prévu au I de l'article 155 B, la personne physique impatriée ne perçoit aucun des éléments de rémunération liés à son activité professionnelle précités (cf. n° 78, 1<sup>er</sup> paragraphe), elle ne peut pas prétendre, au titre de l'année concernée, au bénéfice de l'exonération de 50 % d'impôt sur le revenu sur certains de ses « revenus passifs » et certaines de ses plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, telle que prévue au II de l'article 155 B. Dans cette situation, ces revenus et plus-values sont imposables à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

**80.** L'exonération partielle d'impôt sur le revenu est applicable lorsque les « revenus passifs » ou le prix de cession des titres cédés sont encaissés à l'étranger, et cela même si les sommes correspondantes sont par la suite versées sur un compte en France.

**A. PRODUITS DE LA PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE OU INDUSTRIELLE MENTIONNÉS AUX 2° ET 3° DU 2 DE L'ARTICLE 92 PAYÉS PAR UNE PERSONNE ÉTABLIE À L'ÉTRANGER**

**81.** Les personnes impatriées qui bénéficient, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions en France, d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison de certains éléments de leur rémunération d'activité, bénéficient également, au cours de la même période, d'une exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % des produits de la propriété intellectuelle ou industrielle 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 Etat 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 du II de l'article 155 B).

## I. Champ d'application de l'exonération

### 1. Condition tenant à la nature des produits concernés

**82.** L'exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % des revenus concernés s'applique aux produits de la propriété intellectuelle ou industrielle mentionnés aux 2° et 3° du 2 de l'article 92 imposables à l'impôt sur le revenu.

Il s'agit :

- des produits de droits d'auteurs perçus par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires (2° du 2 de l'article 92) ;

- des produits perçus par les inventeurs au titre soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication (3° du 2 de l'article 92).

#### a) Produits des droits d'auteurs perçus par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires

**83.** Il est rappelé que les dispositions du 2 de l'article 92, énumérant divers produits imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ne sont pas limitatives.

Par suite, la circonstance que le texte ne cite expressément que les produits des droits d'auteurs perçus par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires n'est pas de nature à exclure de son champ d'application les produits recueillis, par exemple, par les héritiers d'un artiste sculpteur.

Ainsi, les dispositions du 2° du 2 de l'article précité visent l'ensemble des titulaires de droits d'auteurs (artistes peintres, photographes, sculpteurs, dessinateurs, cinéastes, etc.), ainsi que les droits perçus par les personnes physiques, créateurs indépendants de logiciels.

Pour plus de précisions sur les produits visés au 2° du 2 de l'article 92, il convient de se reporter à la documentation administrative 5 G 1142 en date du 15 septembre 2000.

**84.** Seuls les auteurs d'œuvres de l'esprit à l'origine des droits perçus et leurs héritiers ou légataires peuvent bénéficier de l'exonération de 50 % prévue au II de l'article 155 B.

Les autres titulaires de droits d'auteurs (cas par exemple des personnes ayant acquis ces droits) sont exclus du dispositif.

#### b) Produits de la propriété industrielle

**85.** Il s'agit des produits de la propriété industrielle perçus par les inventeurs personnes physiques au titre de la cession ou de la concession de licences d'exploitation de brevets, procédés ou formules de fabrication, dessins ou modèles et marques de fabrique.

Pour plus de précisions sur les produits visés au 3° du 2 de l'article 92, il convient de se reporter à la documentation administrative 5 G 1143 en date du 15 septembre 2000.

Seuls les inventeurs peuvent bénéficier de l'exonération de 50 %. Les autres titulaires de droits de la propriété industrielle sont donc exclus de ce dispositif.

### 2. Condition tenant à la localisation de la personne qui effectue le paiement des produits concernés

**86.** L'exonération d'impôt sur le revenu s'applique aux produits de la propriété intellectuelle et de la propriété industrielle mentionnés ci-dessus et payés par une personne établie hors de France dans un Etat 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.

**87.** La personne qui assure le paiement de ces produits est le débiteur ou la partie versante. En pratique, il s'agit des entreprises, des sociétés ou associations qui procèdent au versement des droits de la propriété intellectuelle ou des droits de la propriété industrielle.

**88.** La personne qui assure le paiement des revenus doit être établie hors de France, dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (cf. liste en annexe V).

## II. Modalités d'application de l'exonération

### 1. Montant des produits de la propriété intellectuelle et de la propriété industrielle sur lequel est appliquée l'exonération de 50 %

**89.** L'exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % de leur montant des produits de la propriété intellectuelle et de la propriété industrielle est applicable aux revenus mentionnés ci-dessus, quelles que soient les règles d'imposition appliquées.

**90.** Les produits de la propriété intellectuelle et de la propriété industrielle sont en effet normalement imposables selon les règles de droit commun des bénéficiaires non commerciaux

Toutefois, des modalités spécifiques d'imposition sont prévues pour certains de ces produits.

Ainsi, lorsqu'ils sont intégralement déclarés par les tiers (débitrice ou partie versante), les droits d'auteurs perçus par les écrivains et compositeurs, à l'exclusion de leurs ayants droit et des autres titulaires de droits d'auteurs, peuvent bénéficier du régime spécial prévu au I de l'article 93 quater et être imposés selon les règles des traitements et salaires.

Ce régime spécial peut s'appliquer, y compris lorsque le versement des droits est effectué par des personnes établies à l'étranger.

De même, l'imposition des produits perçus par les titulaires de droits d'auteurs peut être étalée dans les conditions prévues à l'article 100 bis.

Par ailleurs, conformément aux dispositions du I de l'article 93 quater, les produits de la propriété industrielle définis à l'article 39 terdecies, c'est-à-dire les produits de la cession ou de la concession de brevets, inventions brevetables et procédés de fabrication accessoires peuvent bénéficier de la taxation au taux réduit des plus-values à long terme. Ce régime s'applique également aux produits de cession de droits portant sur des logiciels originaux, perçus par les créateurs indépendants de ces logiciels. Les inventeurs, et eux seuls, peuvent toutefois renoncer à ce régime pour appliquer l'abattement de 30 % prévu au 2 de l'article 93.

**91.** L'exonération de 50 % est susceptible de s'appliquer quel que soit le régime d'imposition à l'impôt sur le revenu (imposition dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, régime de la déclaration contrôlée ou régime spécial des bénéficiaires non commerciaux, ou imposition dans la catégorie des traitements et salaires). Elle est calculée sur le montant brut des produits concernés effectivement perçus, c'est-à-dire avant déduction des abattements d'assiette éventuellement applicables<sup>11</sup>.

**92.** Lorsque les droits d'auteurs et de la propriété industrielle ont été soumis à une retenue à la source par l'Etat de la source, le montant imposable à l'impôt sur le revenu est égal au montant net perçu après application de l'exonération de 50 %, augmenté du crédit d'impôt tel qu'il est prévu par la convention fiscale internationale applicable (crédit d'impôt conventionnel), retenu pour 50 % de son montant.

### 2. Crédits d'impôt imputables

**93.** Le montant du crédit d'impôt étranger conventionnel s'impute en totalité sur l'impôt sur le revenu (au barème progressif ou prélèvement forfaitaire libératoire) et, le cas échéant, sur les prélèvements sociaux dus au titre desdits revenus<sup>12</sup>. Cette imputation ne peut toutefois excéder l'impôt français correspondant à ces revenus.

**94.** L'excédent du crédit d'impôt conventionnel non imputé sur l'impôt sur le revenu et, le cas échéant, sur les prélèvements sociaux, n'est pas restituable.

## III. Obligations déclaratives des contribuables

**95.** Le contribuable qui perçoit des produits de la propriété intellectuelle ou industrielle d'une personne établie hors de France est tenu de joindre à sa déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042)<sup>13</sup> et à sa déclaration complémentaire de revenus (n° 2042 C) une déclaration des revenus encaissés à l'étranger (n° 2047).

Il mentionne distinctement sur cette dernière déclaration :

<sup>11</sup> Abattement de 34 % en cas d'application du régime spécial « micro », déduction forfaitaire de 10 % (ou des frais réels) sur le montant brut des droits d'auteurs pour dépenses professionnelles en cas d'application du régime spécial d'imposition prévu au I de l'article 93 quater, abattement de 30 % prévu au 2 de l'article 93 pour les inventeurs.

<sup>12</sup> Le reliquat du crédit d'impôt conventionnel non imputé sur l'impôt sur le revenu est imputable sur les prélèvements sociaux dus uniquement lorsque ces derniers sont couverts par les conventions fiscales internationales applicables.

<sup>13</sup> Déclaration n° 2042 à servir uniquement pour les produits de droits d'auteur perçus par les écrivains et les compositeurs imposés dans la catégorie des traitements et salaires en application du I de l'article 93 quater.

- le montant des revenus, crédits d'impôt compris, imposables à l'impôt sur le revenu, dans les zones correspondant aux revenus concernés ;
- le montant des revenus, crédits d'impôt compris, exonérés d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % ;
- le montant des crédits d'impôt conventionnels imputables, pour l'intégralité de leur montant.

96. Ces éléments sont ensuite reportés sur la déclaration complémentaire de revenus (n° 2042 C).

#### **IV. Cas particulier des personnes visées au deuxième alinéa du I de l'article 155 B**

97. La situation des personnes non salariées mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 155 B, qui, en qualité d'auteurs d'œuvres de l'esprit ou d'inventeurs, peuvent bénéficier de l'exonération de 50 % et du régime prévu à l'article 155 B en faveur des personnes non salariées sera précisée dans l'instruction relative aux impatriés non salariés à paraître au présent Bulletin officiel des impôts.

#### **B. REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS PAYES PAR UNE PERSONNE ETABLIE A L'ETRANGER**

98. Les personnes impatriées qui bénéficient, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions en France, d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison de certains éléments de leur rémunération d'activité, bénéficient également, au cours de la même période, d'une exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % des revenus de capitaux mobiliers dont le paiement est effectué par une personne établie hors de France dans un Etat 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 (a du II de l'article 155 B).

##### **I. Champ d'application de l'exonération**

###### **1. Condition tenant à la nature des revenus concernés**

99. L'exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % des revenus concernés s'applique, sauf exceptions (cf. infra), aux revenus constituant des revenus de capitaux mobiliers imposables à l'impôt sur le revenu.

Il s'agit notamment des revenus suivants :

- les revenus distribués par des sociétés françaises ou étrangères (distributions de dividendes ou d'acomptes sur dividendes, distributions de réserves ... ) ;
- les produits de placement à revenu fixe dont le débiteur est établi en France ou à l'étranger (intérêts d'obligations, revenus de créances, dépôts et cautionnement, intérêts de comptes courants ... ) ;
- les produits des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature (produits des contrats d'assurance-vie, par exemple).

En revanche, l'exonération ne s'applique pas aux revenus réputés distribués, et notamment :

- aux revenus mentionnés aux articles 111 et 111 bis (pour les revenus réputés distribués par les sociétés françaises) ;
- aux revenus mentionnés à l'article 123 bis (revenus réputés distribués par une personne morale, organisme ou fiducie établi ou constitué hors de France et soumis à un régime fiscal privilégié).

###### **2. Condition tenant à la localisation de la personne qui assure le paiement des revenus concernés**

100. L'exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % s'applique aux revenus de capitaux mobiliers mentionnés ci-dessus et payés par une personne établie hors de France dans un Etat 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.

101. Selon les cas, la personne qui assure le paiement des revenus de capitaux mobiliers (l'établissement payeur) est :

- le teneur du compte sur lequel figurent les titres du contribuable auxquels les revenus concernés sont attachés ;
- ou, en l'absence d'un tel teneur de compte, le débiteur des revenus concernés. Il s'agit notamment de la société émettrice des titres (pour les revenus d'actions, de parts sociales, d'obligations ou de titres de créances négociables), de l'entreprise d'assurance auprès de laquelle le bon ou contrat a été souscrit (pour les produits des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie) ou de l'emprunteur (pour les revenus de prêts).

**102.** La personne qui assure le paiement des revenus doit être établie hors de France, dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (cf. liste en annexe V).

L'établissement payeur est considéré comme établi hors de France lorsqu'il y a son siège social ou un établissement stable (ex : succursale étrangère d'une banque dont le siège social est situé en France). Dans cette dernière situation, le compte-titres du contribuable doit être géré par cet établissement stable.

**103.** En revanche, l'exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % n'est pas applicable lorsque l'établissement payeur des revenus est établi en France.

## II. Modalités d'application de l'exonération

### 1. Montant des revenus de capitaux mobiliers sur lequel est appliquée l'exonération de 50 %

**104.** L'exonération d'impôt sur le revenu de 50 % des revenus de capitaux mobiliers est applicable aux revenus mentionnés ci-dessus, quel que soit leur régime d'imposition à l'impôt sur le revenu (imposition au barème progressif ou option pour le prélèvement forfaitaire libératoire). Elle est calculée sur la base brute des revenus concernés perçus, c'est-à-dire avant déduction des abattements d'assiette éventuellement applicables<sup>14</sup> et des dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu (notamment frais d'encaissement et droits de garde).

**105. Remarque :** les dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation des revenus de capitaux mobiliers (ex : frais de garde) bénéficiant de l'exonération de 50 % d'impôt sur le revenu sont déclarées par le contribuable pour l'intégralité de leur montant.

**106.** Lorsque les revenus concernés sont de source étrangère et ont été soumis à une retenue à la source par l'Etat de la source, le montant imposable à l'impôt sur le revenu est égal au montant net perçu après application de l'exonération de 50 %, augmenté du crédit d'impôt tel qu'il est prévu par la convention fiscale internationale applicable (crédit d'impôt conventionnel), retenu pour 50 % de son montant.

Il en est de même, le cas échéant, du crédit d'impôt directive « épargne » mentionné au c du I de l'article 199 ter.

### 2. Crédits d'impôt imputables

**107.** Le montant du crédit d'impôt étranger conventionnel s'impute en totalité sur l'impôt sur le revenu (au barème progressif ou prélèvement forfaitaire libératoire) et, le cas échéant, sur les prélèvements sociaux dus au titre desdits revenus<sup>15</sup>. Cette imputation ne peut toutefois excéder l'impôt français correspondant à ces revenus.

L'excédent du crédit d'impôt conventionnel non imputé sur l'impôt sur le revenu et, le cas échéant, sur les prélèvements sociaux, n'est pas restituable.

**108.** Le montant du crédit d'impôt directive « épargne » s'impute en totalité sur l'impôt sur le revenu (au barème progressif ou au prélèvement forfaitaire libératoire). L'excédent de ce crédit d'impôt non imputé sur l'impôt sur le revenu est restituable (c du I de l'article 199 ter).

## III. Obligations déclaratives des contribuables

**109. Rappel :** en application de l'article 1649 A, les personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger. De même, l'article 1649 AA oblige les souscripteurs de contrats d'assurance-vie à déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus, les références du ou des contrats souscrits auprès d'organismes établis hors de France, ainsi que diverses informations relatives aux contrats et aux remboursements perçus au cours de l'année civile.

<sup>14</sup> Abattement de 40 % et abattement forfaitaire de 1 525 € ou 3 050 € (selon la situation de famille) applicables aux revenus distribués soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif (2° et 5° du 3 de l'article 158) et abattement de 4 600 € ou 9 200 € (selon la situation de famille) applicable aux produits des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie d'une durée égale ou supérieure à huit ans (I de l'article 125-0 A).

<sup>15</sup> Le reliquat du crédit d'impôt conventionnel non imputé sur l'impôt sur le revenu (au barème progressif ou au prélèvement forfaitaire libératoire) est imputable sur les prélèvements sociaux dus uniquement lorsque ces derniers sont couverts par les conventions fiscales internationales applicables.

## 1. Revenus de capitaux mobiliers soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif

**110.** Le contribuable qui perçoit des revenus de capitaux mobiliers de source française ou de source étrangère d'une personne établie hors de France est tenu de joindre à sa déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) une déclaration des revenus encaissés à l'étranger (n° 2047).

Il mentionne distinctement sur cette dernière déclaration :

- le montant des revenus, crédits d'impôt compris, imposables à l'impôt sur le revenu (cf. n° 104 à 106), dans les zones correspondant aux revenus concernés ;
- le montant des revenus, crédits d'impôt compris, exonérés d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % ;
- le montant des frais et charges venant en déduction (ex : frais de garde), pour l'intégralité de leur montant ;
- le montant des crédits d'impôt conventionnels imputables, pour l'intégralité de leur montant ;
- le cas échéant, le montant du crédit d'impôt directive « épargne », pour l'intégralité de son montant.

**111.** Ces éléments sont ensuite reportés sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042.

**112.** Un exemple de calcul de l'exonération illustré des obligations déclaratives correspondantes figure en annexe IV.

## 2. Revenus de capitaux mobiliers soumis au prélèvement forfaitaire libératoire

**113.** Dans cette situation, sur les déclarations relatives respectivement aux prélèvements forfaitaire libératoire et prélèvements sociaux sur les produits de placement à revenu fixe et assimilés de source européenne (n° 2778) et au prélèvement forfaitaire libératoire et prélèvements sociaux sur les revenus distribués payés par une personne établie hors de France (n° 2778-DIV), le contribuable doit mentionner :

- la base imposable au prélèvement forfaitaire libératoire (cf. n° 104 à 106), c'est-à-dire après application de l'exonération de 50 % ;
- le montant des revenus, crédits d'impôt compris, exonérés de prélèvement forfaitaire libératoire à hauteur de 50 % en distinguant sur la déclaration n° 2778, pour les produits des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie, ceux attachés à des bons ou contrat d'une durée égale ou supérieure à huit ans ;
- le montant des crédits d'impôt conventionnels imputables, pour l'intégralité de leur montant ;
- le montant du crédit d'impôt directive « épargne », pour l'intégralité de son montant (uniquement sur la déclaration n° 2778).

**114.** Ces éléments sont reportés sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 comme suit :

- montant des produits des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie d'une durée égale ou supérieure à huit ans et soumis au prélèvement forfaitaire libératoire au taux 7,5 %, c'est-à-dire après application de l'exonération de 50 % (zone 2 DH)<sup>16</sup> ;
- montant des produits de placement à revenu fixe et des produits des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie de moins de huit ans soumis au prélèvement forfaitaire libératoire, augmenté du montant de ces mêmes produits exonérés à hauteur de 50 % de prélèvement forfaitaire libératoire et du montant des produits des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie d'une durée égale ou supérieure à huit ans exonérés à hauteur de 50 % du prélèvement forfaitaire libératoire au taux de 7,5 % (zone 2 EE) ;
- montant des revenus distribués soumis au prélèvement forfaitaire libératoire, augmenté du montant de ces revenus exonérés d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % (zone ad hoc).

---

<sup>16</sup> Cette zone servant au calcul du crédit d'impôt correspond à la restitution du trop payé de prélèvement forfaitaire libératoire de 7,5 %, pour tenir compte de l'application de l'abattement annuel de 4 600 € ou 9 200 € (selon la situation de famille du contribuable).

## C. PLUS OU MOINS-VALUES DE CESSIION DE VALEURS MOBILIERES ET DE DROITS SOCIAUX DETENUS A L'ETRANGER

**115.** Les personnes physiques impatriées qui bénéficient, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions en France, d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison de certains éléments de leur rémunération d'activité, bénéficient également, au cours de la même période, d'une exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % des gains réalisés lors de la cession de titres détenus à l'étranger. Corrélativement, les moins-values réalisées lors de la cession de ces titres ne sont imputables qu'à hauteur de 50 % de leur montant (c du II de l'article 155 B).

### I. Cessions concernées par l'exonération

**116.** Sont concernées par les dispositions du c du II de l'article 155 B les cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux mentionnés à l'article 150-0 A<sup>17</sup> dont le dépositaire des titres (le teneur du compte-titres) ou, à défaut d'un tel dépositaire, la société dont les titres sont cédés est établi hors de France, dans un Etat 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 (cf. liste en annexe V).

**117.** En résumé :

- s'il s'agit de titres (valeurs mobilières ou droits sociaux) de sociétés établies hors de France dans un Etat 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, l'exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % des plus-values de cession correspondantes est applicable sauf si le dépositaire des titres concernés est établi en France<sup>18</sup> ;

- s'il s'agit de titres (valeurs mobilières ou droits sociaux) de sociétés établies en France<sup>18</sup>, cette exonération n'est applicable que si le dépositaire est établi hors de France dans un Etat 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.

**118.** Remarque : lorsque pendant la période au cours de laquelle il bénéficie de l'exonération d'impôt sur le revenu de 50 % prévue au II de l'article 155 B, le contribuable perçoit un complément de prix tel que prévu au premier alinéa du 2 du I de l'article 150-0 A se rapportant à une cession dont la plus ou moins value de cession a bénéficié de l'exonération de 50 % d'impôt sur le revenu prévue au c du II de l'article 155 B, ledit complément de prix est également exonéré d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % de son montant. L'exonération précitée n'est toutefois pas applicable aux compléments de prix perçus postérieurement à la période d'application du régime spécial d'imposition en faveur des impatriés prévu par l'article 155 B.

### II. Modalités d'application de l'exonération

**119.** D'une manière générale, lorsque le montant des cessions de titres et opérations assimilées réalisées au cours d'une année excède, par foyer fiscal, une certaine limite (ou seuil de cession) fixée au 1 du I de l'article 150-0 A<sup>19</sup> :

- les plus-values de cession de titres sont imposables à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 18 % et aux prélèvements sociaux ;

- les moins-values sont imputables sur les plus-values et profits de même nature réalisés au cours de la même année et, en l'absence de telles plus-values ou profits, reportables sur les plus-values et profits réalisés au cours des dix années suivantes.

**120.** Pour l'appréciation du seuil de cession susvisé, les cessions de titres concernées par l'exonération de d'impôt sur le revenu de 50 % (cf. n° 116) sont retenues pour la totalité de leur montant.

**121.** Lorsque ce seuil est dépassé au cours d'une année :

- les plus-values réalisées lors des cessions mentionnées au n° 116 bénéficient d'une exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % de leur montant ;

<sup>17</sup> Pour les cessions de titres issus de la levée d'options (« stock-options »), l'exonération de 50 % d'impôt sur le revenu est applicable au seul gain de cession, à l'exclusion du gain de levée d'option ou « avantage ».

<sup>18</sup> Ou dans un Etat ou territoire n'ayant pas 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.

<sup>19</sup> Cette limite (ou seuil de cession) est fixée à 25 000 € pour l'imposition des revenus de l'année 2008 et elle est révisée chaque année suivante dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédente. Le seuil de cession s'établit ainsi à 25 730 € pour l'imposition des revenus de l'année 2009 (BOI 5 C-1-09).

- les moins-values constatées sur de telles cessions sont imputables, sur les plus-values réalisées au cours de la même année ou au cours des dix années suivantes, à hauteur de 50 % de leur montant.

**122.** Remarque : l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150-0 D bis est applicable sur le montant de la plus-value ou de la moins-value après application de l'exonération de 50 %.

### **III. Obligations déclaratives des contribuables**

**123.** La déclaration des plus ou moins-values de cession de titres (n° 2074) sur laquelle sont mentionnés les gains nets de cession de titres réalisés par les particuliers doit indiquer distinctement pour les cessions bénéficiant de l'exonération d'impôt sur le revenu de 50 % :

- le montant des plus ou moins-values réalisées, ainsi que les éléments servant à leur détermination ;
- le montant net, selon le cas, de la plus ou moins-value réalisée (le montant net est celui qui résulte de la compensation des plus et moins-values réalisées) avant application de l'exonération de 50 % ;
- le montant de l'exonération (si plus-value nette) ou de la réduction (si moins-value nette) ;
- et le montant net, selon le cas, de la plus-value imposable (après application de l'exonération de 50 %) ou de la moins-value imputable (après réduction de 50 %).

**124.** Ces éléments sont ensuite reportés sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 dans les zones adéquates.

**125.** Remarque : le contribuable peut toutefois se libérer de l'obligation de souscrire une déclaration n° 2074 lorsqu'il fournit, pour toutes ses plus ou moins-values réalisées au cours de l'année (bénéficiant ou non de l'exonération prévue au II de l'article 155 B), un document établi par le gestionnaire du compte-titres concerné (entreprise d'investissement, banque ou organisme financier) et faisant apparaître les éléments relatifs à ces plus ou moins-values (article 74-0 F de l'annexe II). Dans cette situation, il mentionne directement sur sa déclaration d'ensemble des revenus n° 2042, dans les zones adéquates, les éléments suivants :

- le montant net, selon le cas, de la plus-value exonérée ou de la moins-value non imputable ;
- le montant net, selon le cas, de la plus-value imposable (après application de l'exonération de 50 %) ou de la moins-value imputable (après réduction de 50 %).

### **Section 3 : Durée de l'exonération**

**126.** L'exonération prévue à l'article 155 B s'applique jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la prise de fonctions en France au titre de chacune des années au cours desquelles l'impatrié a son domicile fiscal en France au sens des a et b du 1 de l'article 4 B.

**127.** Le caractère temporaire de l'exonération concerne aussi bien l'exonération de certains éléments de rémunération - « prime d'impatriation » et fraction de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger (cf. section 1) – que l'exonération de certains « revenus passifs » et de certaines plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux (cf. section 2).

Ces exonérations ne sont pas remises en cause si le bénéficiaire est amené à exercer ses fonctions en France au-delà de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle il a pris ses fonctions mais il est alors imposable sur l'ensemble de sa rémunération, y compris sur la prime d'impatriation qui continuerait à lui être versée, ainsi que sur la totalité de ses « revenus passifs » et plus-values de cession de valeurs mobilières, y compris ceux perçus ou réalisés hors de France.

### **Section 4 : Prise en compte des « revenus passifs » et plus-values exonérés pour l'imposition aux prélèvements sociaux**

**128.** Les revenus de capitaux mobiliers dont le paiement est assuré par une personne établie hors de France sont soumis aux prélèvements sociaux<sup>20</sup>, selon le cas :

---

<sup>20</sup> Contribution sociale généralisée (CSG) au taux de 8,2 %, contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) au taux de 0,5 %, prélèvement social de 2 % et contributions additionnelles à ce prélèvement au taux de 0,3 % et au taux de 1,1 %. Ces taux sont ceux applicables à la date de publication de la présente instruction. La contribution additionnelle au taux de 1,1 % destinée au financement du revenu de solidarité active s'applique sur les revenus du patrimoine à compter de l'imposition des revenus de l'année 2008 et sur les produits de placement à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009.

- sur les revenus du patrimoine (prélèvements sociaux dus par voie de rôle), lorsque le contribuable n'a pas opté pour l'imposition de ces revenus au prélèvement forfaitaire libératoire ;

- sur les produits de placement (prélèvements sociaux dus à la source), en cas d'option par le contribuable pour l'imposition de ces revenus au prélèvement forfaitaire libératoire<sup>21</sup>.

Les gains nets de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux sont soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine (prélèvements sociaux dus par voie de rôle).

**129.** Pour la détermination de l'assiette des prélèvements sociaux, sont pris en compte les revenus, les produits et gains, pour leur montant avant application de l'exonération de 50 %, ainsi que les moins-values de cession pour leur montant avant réduction de 50 %.

**130.** En outre, les moins-values réalisées au cours d'une année qui n'auront pu être imputées, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, sur des plus-values ou profits de même nature réalisés au cours de la même année ne pourront venir en diminution des prélèvements sociaux de l'année suivante que pour leur montant reportable à l'impôt sur le revenu, dans les conditions prévues au 11 de l'article 150-0 D.

Ainsi, lorsqu'une moins-value de cession réalisée au cours d'une année est réduite à hauteur de 50 % en application du régime spécial d'imposition des impatriés, c'est le montant de la moins-value après réduction, non imputé sur des plus-values ou profits de même nature réalisés au cours de l'année, qui est reportable sur les gains et profits réalisés au cours des dix années suivantes, tant en matière d'impôt sur le revenu que de prélèvements sociaux.

**131. Exemple :**

→ Soit un contribuable « impatrié » qui réalise en 2008 une moins-value de 120 000 € lors de la cession de titres détenus dans une banque allemande (ce contribuable n'a pas réalisé d'autres plus-values ou profits de même nature au cours de l'année).

Pour l'imposition des revenus de 2008 :

- la moins-value nette, après réduction de 50 %, reportable à l'impôt sur le revenu sur les dix années suivantes est de 60 000 € ;

- l'assiette imposable aux prélèvements sociaux, par voie de rôle, est de – 120 000 €, soit la moins-value pour son montant total. Il n'y a donc pas d'imposition aux prélèvements sociaux au titre de cette année.

→ En 2009, le même contribuable réalise une plus-value de 150 000 € lors de la cession de titres détenus dans la même banque allemande (ce contribuable n'a pas réalisé d'autres plus-values ou profits de même nature au cours de l'année).

Pour l'imposition des revenus de l'année 2009 :

- la plus-value imposable à l'impôt sur le revenu est de 15 000 €, soit 75 000 € (plus-value après exonération de 50 %) – 60 000 € de moins-value en report de l'année précédente ;

- l'assiette des prélèvements sociaux est de 90 000 €, soit 15 000 € (plus-value nette imposable à l'impôt sur le revenu) + 75 000 € (montant de la plus-value exonérée d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 %), ce qui correspond à 150 000 € (plus-value réalisée en 2009) – 60 000 € (moins-value reportable à l'impôt sur le revenu).

**132.** Les produits mentionnés aux 2° et 3° du 2 de l'article 92 (produits de la propriété intellectuelle et de la propriété industrielle) sont soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus de patrimoine avant application de l'exonération de 50 %.

**133. Remarque :** les « revenus passifs » et plus ou moins-values à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution des impôts directs sont les revenus et plus-values imposables majorés du montant des « revenus passifs » et plus-values exonérés et minorés du montant des moins-values non imputables à hauteur de 50 %. Ces majorations ou minorations sont effectuées de la même façon que pour la détermination de l'assiette des prélèvements sociaux (cf. ci-dessus).

---

<sup>21</sup> Pour plus de précisions, cf. BOI 5 I-09-06 (pour les produits de placement à revenu fixe et d'assurance-vie soumis au prélèvement forfaitaire libératoire en application de l'article 125 D) et BOI 5 I-5-08 (pour les revenus distribués soumis au prélèvement forfaitaire libératoire en application de l'article 117 quater).

## **Section 5 : Prise en compte des revenus et plus-values exonérés pour la détermination du revenu fiscal de référence**

**134.** Dans tous les cas, le contribuable doit indiquer sur la déclaration d'ensemble de ses revenus prévue à l'article 170 (déclaration n°2042), le montant des revenus exonérés en application de l'article 155 B.

**135.** L'ensemble du revenu exonéré d'impôt sur le revenu en application de l'article 155 B est donc pris en compte pour la détermination du revenu fiscal de référence visé au IV de l'article 1417<sup>22</sup> :

- les éléments de rémunération d'activité exonérés en application du I de l'article 155 B ;
- et, le cas échéant, le montant correspondant à l'exonération de 50 % des « revenus passifs » et des plus-values de cession de valeurs mobilières résultant du II du même article 155 B.

Les obligations déclaratives des impatriés correspondant à chacune des catégories de revenus bénéficiant de l'exonération sont précisées aux n° 65 à 68, 95 à 96, 109 à 114 et 123 à 125.

## **Section 6 : Déductibilité des cotisations versées aux régimes étrangers de prévoyance complémentaire et de retraite supplémentaire**

**136.** Conformément au IV de l'article 121 de la loi de modernisation de l'économie déjà citée, le dispositif de déduction sous plafond de certaines cotisations en faveur des impatriés prévu au 2°-0 ter de l'article 83 est étendu aux impatriés relevant du nouveau régime prévu à l'article 155 B.

Ce régime, qui a été précisé par le BOI 5 F-12-05, n° 33 à 41, est rappelé ci-dessous.

### **I. Une déductibilité réservée aux seuls salariés et dirigeants « impatriés »**

**137.** Seules les personnes salariées et assimilées qui remplissent les conditions du I de l'article 155 B, c'est-à-dire les salariés et les dirigeants mentionnés à l'article 80 ter, peuvent déduire, dans certaines limites, les cotisations versées aux régimes de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire auxquels elles étaient affiliées ès qualités avant leur arrivée en France.

**138.** 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 pension complémentaire 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.

**139.** 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.

**140.** 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.

### **II. Une déduction plafonnée et limitée dans le temps**

**141.** Les salariés et dirigeants 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.

**142.** 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 du même article 83, soit un montant égal à la somme de 7 % du montant annuel 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 une déduction maximale de 7 986 € en 2008 et de 8 234 € en 2009).

---

<sup>22</sup> Ce revenu, qui est utilisé notamment pour le bénéfice de divers abattements, exonérations et dégrèvements en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe d'habitation et, sous certaines conditions, pour l'attribution de la prime pour l'emploi, correspond au montant net des revenus et plus-values du foyer fiscal du redevable retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu de l'année précédente et majoré de certains revenus exonérés d'impôt sur le revenu ou soumis à cet impôt à un taux proportionnel, notamment au prélèvement forfaitaire libératoire pour les revenus de capitaux mobiliers, et de certaines charges déductibles du revenu global (cf. BOI 6 D-2-98, section 3, B et 6 D-1-02 n° 2).

**143.** 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 21 297 € en 2008 et de 21 957 € en 2009).

#### CHAPITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR

**144.** Le nouveau régime spécial d'imposition des impatriés prévu à l'article 155 B est applicable, tant pour l'exonération de certains éléments de rémunérations et de certains « revenus passifs » et plus-values, que pour la déduction des cotisations de retraite ou de prévoyance (1°-0 bis et 2°-0 ter de l'article 83), aux personnes, salariés ou dirigeants, dont la prise de fonctions en France intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008.

**145.** Conformément au I de l'article 121 de la loi de modernisation de l'économie, le régime des impatriés prévu à l'article 81 B reste applicable aux personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue avant le 1<sup>er</sup> janvier 2008. Sous réserve de remplir toutes les conditions prévues à l'article 81 B, celles-ci :

- conservent le bénéfice de ce dispositif jusqu'au terme de la période de cinq ans prévu à l'article 81 B précité et donc au plus tard, pour les personnes dont la prise de fonctions est intervenue au cours de l'année 2007, jusqu'au 31 décembre 2012 ;

- ne peuvent prétendre au bénéfice du régime nouveau prévu à l'article 155 B pour la durée d'application du régime de faveur restant à courir.

Le régime des impatriés prévu à l'article 81 B ne s'applique donc plus aux personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008.

BOI liés : 5 F-12-05 et 5 F-17-07

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



**Annexe I**

**Article 121 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie  
(publiée au JO du 5 août 2008)**

I. — L'article 81 B du code général des impôts est applicable aux personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue avant le 1er janvier 2008.

II. — Après l'article 81 B du code général des impôts, il est inséré un article 81 C<sup>23</sup> ainsi rédigé :

« Art. 81 C<sup>23</sup>.-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 Etat, 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 1er 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 Etat 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 Etat 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 Etat 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. »

---

<sup>23</sup> Les dispositions de l'article 81 C du code général des impôts ont été transférées sous l'article 155 B du même code par le décret n° 2009-389 du 7 avril 2009 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

III. — Le 1° de l'article 885 A du même code est complété par deux alinéas ainsi rédigés :

« Toutefois, les personnes physiques mentionnées à l'alinéa précédent qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles ont leur domicile fiscal en France ne sont imposables qu'à raison de leurs biens situés en France.

« Cette disposition s'applique au titre de chaque année au cours de laquelle le redevable conserve son domicile fiscal en France, et ce jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle le domicile fiscal a été établi en France. »

IV. — Dans le 2°-0 ter de l'article 83 du même code, après la référence : « I de l'article 81 B », sont insérés les mots : « ou au 1 du I de l'article 81 C<sup>23</sup> ».

V. — Dans le troisième alinéa du 1 de l'article 170 et le c du 1° du IV de l'article 1417 du même code, les références : « 81 A et 81 B » sont remplacées par les références : « 81 A à 81 C<sup>23</sup> ».

VI. — Après le 4 de l'article 1600-0 H du même code, il est inséré un 4 bis ainsi rédigé :

« 4 bis. Les revenus, produits et gains exonérés d'impôt sur le revenu en application du II de l'article 81 C<sup>23</sup> ; ».

VII. — Après le 8 du I de l'article 1600-0 J du même code, il est inséré un 8 bis ainsi rédigé :

« 8 bis. Les revenus, produits et gains non pris en compte pour le calcul du prélèvement forfaitaire libératoire prévu aux articles 117 quater et 125 A, en application du II de l'article 81 C<sup>23</sup>, lors de leur perception ; ».

VIII. — L'article 1649-0 A du même code est ainsi modifié :

1° Le c du 4 est complété par une phrase ainsi rédigée :

« Lorsqu'un contribuable précédemment domicilié à l'étranger transfère son domicile en France, les revenus réalisés hors de France et exonérés d'impôt sur le revenu ne sont pris en compte pour la détermination du droit à restitution que du jour de ce transfert. » ;

2° Le 5 est complété par un d ainsi rédigé :

« d) Des impositions équivalentes à celles mentionnées aux a, e et f du 2 lorsque celles-ci ont été payées à l'étranger. »

IX. — La seconde phrase du II bis de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale est complétée par les mots :

« ainsi que pour les revenus exonérés en application du II de l'article 81 C<sup>23</sup> du même code ».

X. — Après le 8° du II de l'article L. 136-7 du même code, il est inséré un 8° bis ainsi rédigé :

« 8° bis Les revenus, produits et gains non pris en compte pour le calcul du prélèvement forfaitaire libératoire prévu aux articles 117 quater et 125 A du code général des impôts, en application du II de l'article 81 C<sup>23</sup> du même code, lors de leur perception ; ».

XI. — Les II, IV à VII, IX et X sont applicables aux personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008. Le III est applicable aux personnes qui établissent leur domicile fiscal en France à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente loi. Le VIII s'applique pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2006.

XII. — Le Gouvernement présente au Parlement un rapport d'évaluation détaillé sur l'impact du présent article avant le 31 décembre 2011.

XIII. — La perte de recettes pour l'Etat résultant de l'inclusion des non-salariés dans le nouveau régime fiscal des impatriés est compensée à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.



## Annexe II

### Précisions relatives aux indemnités et remboursements de frais professionnels exonérés dans le cadre du régime de l'impatriation sur le fondement du 1° de l'article 81 du CGI

#### I. Indemnités et remboursements de frais professionnels concernés

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 famille, voyage annuel (aller-retour) dans le pays d'origine pour le salarié détaché et sa famille, 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 famille, frais de séjour (à l'hôtel notamment) pendant la période de déménagement pour le salarié détaché et sa famille, 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).

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

#### II. Indemnités et remboursements de frais professionnels non concernés

En revanche, ne sont pas considérées comme des indemnités susceptibles d'être exonérées sur le fondement du 1° de l'article 81 du CGI mais peuvent bénéficier, le cas échéant, de l'exonération prévue à l'article 155 B du CGI, les indemnités suivantes :

a. Indemnité de logement et de « *tax-equalization* » :

Il s'agit du remboursement en totalité ou en partie du coût du logement constituant la résidence du salarié expatrié en France et de l'impôt et des cotisations obligatoires de sécurité sociale payés en France.

b. 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 revente de ce véhicule.



### Annexe III

#### Exemples de calcul du plafonnement de l'exonération

##### I. EXEMPLE N°1

###### A. DONNEES

Un cadre, employé par une entreprise établie en Suède et n'ayant pas été fiscalement domicilié en France depuis au moins le 1<sup>er</sup> janvier 2003, est détaché par son employeur dans une entreprise établie en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008. Il est amené à effectuer régulièrement des déplacements à l'étranger :

- sa rémunération annuelle nette au titre de 2008 est de 220 000 €, dont 130 000 € correspondent à une « prime d'impatriation » et 30 000 € correspondent à son activité exercée à l'étranger ;

- la « rémunération de référence » en France est de 100 000 €.

###### B. DÉTERMINATION DU MONTANT DE L'EXONÉRATION D'IMPÔT SUR LE REVENU AU TITRE DE L'ANNÉE 2008 :

###### 1. « Prime d'impatriation »

Compte tenu du montant de la rémunération de référence, la « prime d'impatriation » n'est susceptible d'être exonérée que dans la limite de 120 000 €. Le solde (10 000 €) est imposable. A défaut, le salaire imposable de l'impatrié (90 000 €), avant prise en compte de l'exonération de la part de l'activité exercée à l'étranger, serait inférieur au « salaire net comparable » (100 000 €)

###### 2. Part de la rémunération correspondant à l'activité exercée par l'intéressé à l'étranger

La part de la rémunération correspondant à l'activité exercée par l'intéressé à l'étranger est susceptible d'être exonérée à hauteur de 30 000 €.

###### 3. Plafonnement

###### ➤ Option 1 : Plafonnement global.

Le montant de la rémunération susceptible de bénéficier de l'exonération avant plafonnement est de 150 000 € (120 000 € + 30 000 €).

Le montant de l'exonération ne peut toutefois excéder 110 000 € (220 000 € x 50 %).

En cas d'option 1, le cadre impatrié est exonéré d'impôt sur le revenu à hauteur de 110 000 €.

###### ➤ Option 2 : Plafonnement de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger.

Le montant de la rémunération imposable hors prime d'impatriation exonérée est de 100 000 € (220 000 – 120 000 €).

La part de la rémunération correspondant à l'activité exercée par l'intéressé à l'étranger susceptible d'être exonérée est limitée à 20 000 € (100 000 € x 20 %).

En cas d'option 2, le cadre impatrié est exonéré d'impôt sur le revenu à hauteur de 140 000 € (120 000 € + 20 000 €).

###### ➤ Conclusion, le contribuable a intérêt à choisir l'option 2.

##### II. EXEMPLE N°2

###### A. DONNEES

Un cadre n'ayant jamais été fiscalement domicilié en France est recruté en Allemagne par une entreprise établie en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008. Il est amené à effectuer régulièrement des déplacements à l'étranger :

- sa rémunération annuelle nette prévue dans le contrat, qui ne prévoit aucune « prime d'impatriation », due au titre de 2008 est de 140 000 €, dont 30 000 € correspondent à son activité exercée à l'étranger ;

- la « rémunération de référence » en France est de 100 000 €.

**B. DÉTERMINATION DU MONTANT DE L'EXONÉRATION D'IMPÔT SUR LE REVENU AU TITRE DE L'ANNÉE 2008 :**

**1. « Prime d'impatriation » (1 du I de l'article 155 B)**

Sur option de l'intéressé, la « prime d'impatriation » susceptible d'être exonérée est égale à 42 000 €, soit 30 % de sa rémunération de 140 000 €.

Toutefois, dans la mesure où la rémunération de référence s'élève à 100 000 €, l'exonération est limitée à 40 000 €. Le solde (2 000 €) est imposable. A défaut, le salaire imposable de l'impatrié (98 000 €), avant prise en compte de l'exonération de la part de l'activité exercée à l'étranger, serait inférieur au « salaire net comparable » (100 000 €).

**2. Part de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger**

La part de la rémunération correspondant à l'activité exercée par l'intéressé à l'étranger est susceptible d'être exonérée à hauteur de 30 000 €.

**3. Plafonnement**

➤ Option 1 : Plafonnement global.

Le montant de la rémunération susceptible de bénéficier de l'exonération avant plafonnement est de 70 000 € (40 000 € + 30 000 €).

Le montant de l'exonération ne peut toutefois excéder 70 000 € (140 000 € x 50 %).

En cas d'option 1, le cadre impatrié est exonéré d'impôt sur le revenu à hauteur de 70 000 €.

➤ Option 2 : Plafonnement de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger.

Le montant de la rémunération imposable hors prime d'impatriation exonérée est de 100 000 € (140 000 – 40 000 €).

La part de la rémunération correspondant à l'activité exercée par l'intéressé à l'étranger susceptible d'être exonérée est limitée à 20 000 € (100 000 € x 20 %).

En cas d'option 2, le cadre impatrié est exonéré d'impôt sur le revenu à hauteur de 60 000 € (40 000 € + 20 000 €).

➤ Conclusion : le contribuable a intérêt à choisir l'option 1.



**Annexe IV****Exemple de calcul de l'exonération des revenus passifs (dividendes) illustré des obligations déclaratives correspondantes**

Soit un dividende brut de 1 000 € versé à un impatrié en 2009, contribuable marié, par une société belge et éligible à l'exonération partielle de 50 % prévue au II de l'article 155 B. Une retenue à la source d'impôt belge au taux de 15 % a été prélevée conformément à la convention fiscale franco-belge.

50 % du montant net encaissé est déclaré sur la déclaration spéciale n° 2047, soit un montant de 425 €  $[(1\ 000\ € - 15\%) \times 50\ %]$ .

Un crédit d'impôt au taux de 18 % est calculé sur ce montant et porté également sur la déclaration 2047, soit 76,50 €  $(425 \times 18\%)$ .

Le total de 50 % du montant net encaissé (425 €) et de 50 % du crédit d'impôt (76,50 €), soit 502 € est porté sur la déclaration 2047 (cases DC et DM), puis reporté sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (cases DC et DM). La case DM comprend le montant du revenu brut (crédit d'impôt compris) exonéré.

La totalité du crédit d'impôt (153 €) est porté sur la déclaration 2047 (case TA), puis reporté sur la déclaration n° 2042 (case TA).

L'impôt sur le revenu (ainsi que les différents abattements) sera calculé par l'administration sur la base du dividende reporté en case DC (soit 502 €).

Les prélèvements sociaux (au taux global de 12,1 %) seront calculés sur la base du montant reporté en case DC de la déclaration n° 2042 (soit 502 €), augmenté du montant reporté dans la case DM de la même déclaration (soit 502 €), soit au total une base imposable aux prélèvements sociaux de 1 004 €. La CSG 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 2010 (déclaration en 2011), soit un montant déductible de 58 €  $(1\ 004\ € \times 5,8\ %)$ .

Un crédit d'impôt « étranger » déductible de l'impôt sur le revenu dû sera accordé (dans la limite de l'impôt français) à hauteur du montant reporté en case TA de la déclaration n° 2042, soit 153 €.

Un crédit d'impôt français limité à 230 € et imputable sur l'impôt sur le revenu (le cas échéant restituable) sera accordé à hauteur de 50 % du dividende soumis à l'impôt sur le revenu, soit à hauteur de 230 €  $(502\ € \times 50\ % = 251\ €, \text{ plafonné à } 230\ €)$ .

●

## Annexe V

**Liste des Etats ou territoires ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative pour l'application du II de l'article 155 B du CGI  
(liste à jour au 1<sup>er</sup> janvier 2009)**

Afrique du Sud	Croatie	Kazakhstan	Pays-Bas <sup>(4)</sup>
Albanie	Egypte	Koweït	Philippines
Algérie	Emirats arabes unis	Lettonie	Pologne
Allemagne	Equateur	Liban	Portugal
Argentine	Espagne	Libye	Québec
Arménie	Estonie	Lituanie	Roumanie
Australie	Etats-Unis	Luxembourg <sup>(2)</sup>	Royaume-Uni <sup>(5)</sup>
Autriche	Ethiopie	Macédoine	Russie
Azerbaïdjan	Finlande	Malawi	Saint-Pierre-et-Miquelon
Bangladesh	Gabon	Mali	Sénégal
Belgique	Ghana	Malte	Slovaquie
Bénin	Guinée (république de)	Maroc	Slovénie
Botswana	Grèce	Mauritanie	Sri-Lanka
Brsil	Hongrie	Mayotte <sup>(3)</sup>	Suède
Bulgarie	Ile Maurice	Mexique	Tchèque (République)
Burkina-Faso	Inde	Monaco	Thaïlande
Cameroun	Indonésie	Mongolie	Togo
Canada	Iran	Namibie	Trinité et Tobago
Centrafricaine (Rep.)	Irlande	Niger	Tunisie
Chili	Islande	Nigeria	Turquie
Chine <sup>(1)</sup>	Israël	Norvège	Ukraine
Chypre	Italie	Nouvelle-Calédonie	Venezuela
Congo	Jamaïque	Nouvelle-Zélande	Vietnam
Corée (république de)	Japon	Ouzbékistan	Zambie
Côte-d'Ivoire	Jordanie	Pakistan	Zimbabwe

<sup>(1)</sup> La convention fiscale entre la France et la Chine du 30 mai 1984 ne couvre pas Hong-Kong et Macao.

<sup>(2)</sup> Par échange de lettres du 8 septembre 1970, la France et le Luxembourg ont exclu les sociétés holding luxembourgeoises du champ d'application de la convention fiscale du 1<sup>er</sup> avril 1958. La clause d'assistance administrative qui figure à l'article 22 de la convention ne s'applique donc pas à ces sociétés. Il est rappelé que les stipulations de la directive 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle sont inopérantes à l'égard de ces mêmes sociétés.

<sup>(3)</sup> Ancienne convention fiscale avec les Comores.

<sup>(4)</sup> La convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973 ne couvre pas les Antilles néerlandaises.

<sup>(5)</sup> La convention fiscale franco-britannique du 22 mars 1968 ne couvre pas Gibraltar, les îles anglo-normandes et l'île de Man