



RÉGIME DES PERSONNES IMPATRIÉES

REGIME APPLICABLE AVANT LE 1^{ER} JANVIER 2008	1
REGIME NOUVEAU	4
A - Personnes concernées	5
1° Salariés et mandataires sociaux	5
2° Personnes non salariées	6
3° Conditions de domiciliation.....	7
B. – Exonération d’impôt sur le revenu	9
1° Revenus d’activités.....	9
2° Revenus « passifs » et plus-values.....	13
C.- Déduction des cotisations sociales versées dans le pays d’origine .	14
D. – Articulation avec d’autres régimes spéciaux	15

REGIME APPLICABLE

AVANT LE 1^{ER} JANVIER 2008¹

1 – Afin de renforcer l’attractivité du territoire national, la loi de finances rectificative pour 2003 a institué un régime spécial d’imposition en faveur des salariés « impatriés, c’est-à-dire les salariés et mandataires sociaux fiscalement assimilés qui sont appelés par une entreprise établie à l’étranger à occuper un emploi pendant une période limitée dans une entreprise établie en France

¹ Loi n° 2008-776 du 4 août 2008, art. 121 I : L'article 81 B est applicable aux personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue avant le 1er janvier 2008.

CGI, art. 81 B ancien.

INSTRUCTION DU 21 MARS 2005 : BOI 5 F-12-05

INSTRUCTION du 31 DECEMBRE 2007 5 F-17-07

Les mandataires sociaux fiscalement assimilés qui peuvent bénéficier du dispositif sont :

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

2 – Ce régime spécial prévoit que ces personnes bénéficient pour une période limitée et sous certaines conditions :

- d'une exonération **temporaire** d'impôt sur le revenu à raison des suppléments de rémunération directement liés à l'exercice de leur activité professionnelle sur le territoire français (prime d'impatriation) (*CGI, art. 81 B, I*) ; toutefois, si la part de la rémunération soumise à l'impôt sur le revenu 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 (*CGI, art. 81 B, II*).

- sur option, d'une exonération d'impôt sur le revenu sur la part de rémunération se rapportant à leur activité exercée à l'étranger (*CGI, art. 81 B, III*) ;
- de la possibilité de déduire de leur rémunération imposable la totalité des cotisations versées à des régimes obligatoires de sécurité sociale dans leur pays d'origine (*CGI, art. 83, 1^o bis*) et une fraction de cotisations versées à des régimes complémentaires de retraite et de prévoyance dans leur pays d'origine (*CGI, art. 83, 2^o ter*).

3 – Pour bénéficier de ce régime fiscal de faveur les impatriés doivent notamment :

- ne pas avoir été domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI, ou résidents de France au sens des conventions fiscales internationales, de façon ininterrompue au cours des cinq années civiles précédant celle de leur prise de fonctions dans l'entreprise établie en France ;
- être fiscalement domiciliés en France à compter de cette même prise de fonctions ;
- être employés préalablement par une entreprise établie hors de France avant d'être appelés à exercer une activité auprès d'une entreprise établie en France, laquelle doit posséder des liens, quelle qu'en soit la nature (capitalistique, juridique ou commerciale, etc.), avec l'entreprise d'origine.

REGIME NOUVEAU ²

L'article 81 C du CGI

4 – S'inspirant du régime fiscal britannique des « non domiciliés » (« non doms »), l'article 121 de la loi de modernisation de l'économie vise à renforcer l'attractivité du régime fiscal prévu en faveur des cadres impatriés à [l'article 81 C du CGI](#) et qui n'a été, jusqu'à présent, que très peu utilisé.

En effet, le régime des impatriés nécessite dans la pratique de procéder à des retraitements assez complexes pour établir la prime d'impatriation, en particulier dans certains métiers de l'industrie financière qui n'ont pas toujours leur strict équivalent dans des entreprises du même secteur. Parmi les inconvénients,

Le fait de devoir demander à l'administration fiscale une attestation sur la comparaison établie avec un poste analogue, et

Surtout la nécessité de faire référence à un salaire net déclarable (plutôt que la rémunération brute imposable) intégrant un bonus, qui par définition n'est pas réellement déterminable ni comparable à l'avance puisqu'il est adossé à une performance individuelle future.

5 – L'article 81 C nouveau du CGI élargir le champ d'application du régime fiscal des impatriés et renforce la portée de l'exonération, qui vise de nouveaux revenus.

Cet article renforce également le régime de faveur des impatriés en matière d'ISF et de plafonnement des impôts directs (

Enfin, il prévoit l'obligation de mentionner les revenus exonérés dans la déclaration de revenu global (*CGI, art. 170, 1, al.3 modifié*) et tire les

² Loi n° 2008-776 du 4 août 2008, art. 121 I : L'article 81 C est applicable aux personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue après le 1er janvier 2008.

conséquences de l'exonération pour la détermination du revenu fiscal de référence (*CGI, art.1417, IV, 1° , c modifié*).

Afin d'évaluer l'impact de ces modifications, le Gouvernement devra présenter au Parlement un rapport détaillé avant le 31 décembre 2011 (*art. 121, XII*).

6 – Entrée en vigueur –

Le régime nouveau est applicable aux **personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue à compter du 1^{er} janvier 2008**.

Le régime antérieur reste applicable aux personnes dont la prise de fonction en France est intervenue avant le 1^{er} janvier 2008 (*art. 121,I*).

A - Personnes concernées

1° Salariés et mandataires sociaux

7 – Comme auparavant, le régime de faveur des impatriés bénéficie aux **salariés et aux mandataires sociaux fiscalement assimilés aux salariés** (personnes mentionnées à l'article 80 ter, b, 1°, 2° et 3° du CGI) (*CGI, art. 81 C nouveau, I, 1, al. 1^{er}*).

Ont la qualité de mandataires sociaux fiscalement assimilés aux salariés :

- dans les SA : le président du conseil d'administration, le directeur général, l'administrateur provisoirement délégué, les membres du

directoire ainsi que tout administrateur ou membre du conseil de surveillance chargé de fonctions spéciales ;

- dans les SARL : les gérants minoritaires ;
- dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés : les dirigeants soumis au régime fiscal des salariés.

8 – Ces salariés ou mandataires doivent venir de l'étranger pour occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée s'il s'agit d'un cas de mobilité interne à une entreprise.

La condition selon laquelle la personne doit être appelée par une entreprise établie à l'étranger à occuper un emploi en France est supprimée.

Le régime de faveur ne sera donc plus réservé aux seuls recrutements résultant de la mobilité interne à une entreprise, mais ouvert également aux personnes recrutées directement par une entreprise établie en France.

2° Personnes non salariées

9 – Désormais, le régime de faveur des impatriés est ouvert aux personnes non salariées, mais **sur agrément**, délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du CGI (*CGI, art. 81 C nouveau, I, 1, al. 2*).

L'agrément devra être délivré, sur demande préalable, par le ministre de l'Économie et des Finances.

Un arrêté du ministre pourra toutefois instituer une procédure simplifiée et déléguer le pouvoir de décision à des agents de

l'administration des impôts ayant au moins le grade de directeur départemental.

10 – La personne non salariée doit remplir **au moins l'une des conditions suivantes** :

- 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 étranger et du droit d'asile ;
- ou exercer à titre principal une **activité figurant sur une liste qui sera fixée par décret** en raison du caractère spécifique des compétences requises ou des difficultés de recrutement ; il n'est pas exigé que cette activité soit exercée pendant une période limitée ;
- ou **souscrire**, à compter du 1^{er} janvier 2008 et dans les conditions définies à l'article 885 I ter du CGI, **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'ISF**, 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 (*CGI, art. 81 C nouveau, I, 1, al. 3 à 5*).

3° Conditions de domiciliation

11 – Pour bénéficier du régime des impatriés, les salariés et personnes concernées doivent, quelle que soit leur nationalité :

- comme auparavant, ne pas avoir été fiscalement domiciliés en France au cours des cinq années civiles précédant celle de leur prise de fonctions,

- être fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B, 1, a et b du CGI (*CGI, art. 81 C nouveau, I, 1, al.6*).

Remarques :

1) La condition de domiciliation en France au sens du CGI ou des conventions fiscales internationales n'était pas expressément prévue par l'article 81 B du CGI mais était exigée par l'Administration (*En ce sens, BOI 5 F-12-05 préc.§ 14*). Elle est désormais expressément prévue par l'article 81 C nouveau.

2) Le nouveau texte vise les personnes fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B a et b , c'est-à-dire les personnes qui ont en France a leur foyer ou leur résidence principale **et** b celles qui exercent en France une activité professionnelle à titre principal.

Ainsi, par rapport au régime antérieur, sont exclues du champ d'application du nouveau régime les personnes dont les liens directs avec le territoire français ne sont pas professionnels , tels que les résidents considérés comme ayant leur domicile fiscal en France parce qu'ils ont en France le centre de leurs intérêts économiques (patrimoine immobilier, revenus fonciers et mobiliers, etc ..).

Le nouveau régime en faveur des impatriés sera donc, compte tenu des nouveaux avantages qui leur sont accordés, ciblé sur les salariés dont l'installation sur le territoire national est effective et pour lesquels les contreparties attendues, notamment en termes de retombées économiques, sont les plus élevées.

12 – Pour les seules **personnes non salariées**, une condition supplémentaire est prévue : **l'établissement de leur domicile fiscal**

en France doit intervenir **au plus tard le 31 décembre 2011** (CGI, art. 81 C nouveau, I, 1, al.2).

B. – Exonération d’impôt sur le revenu

13 – Les personnes éligibles bénéficient, **au titre des années à raison desquelles elles sont fiscalement domiciliées en France** (V. supra n° 11) **et jusqu’au 31 décembre de la cinquième année civile suivant celle de leur prise de fonctions** (CGI, art. 81 C nouveau, I, 1, al. 6), d’une exonération d’impôt sur le revenu sur leurs revenus d’activités et sur certains revenus « passifs » et plus-values.

1° Revenus d’activités

14 – Le régime fiscal de faveur est constitué d’une exonération d’impôt sur le revenu :

- de tout ou partie de la rémunération de l’emploi exercé en France,
- de la fraction de la rémunération correspondant à l’activité exercée à l’étranger, sous certaines conditions.

Un dispositif de plafonnement est toutefois prévu.

A.Rémunération perçue au titre de l’emploi en France

15 – Il convient de distinguer deux hypothèses.

16 – Les **salariés ou mandataires sociaux appelés par une entreprise établie dans un autre État** à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée ne sont pas soumis à l'impôt ;

- en principe, à raison des éléments de leur rémunération directement liés à cette situation (prime d'expatriation) ;
- sur option, à hauteur de 30 % de leur rémunération (*CGI, art. 81 C nouveau, I, 1, al. 1^{er}*). L'option sera intéressante dès lors que la prime d'expatriation sera inférieure à 30 % de la rémunération.

Sur les notions de prime d'impatriation et de rémunération, on pourra utilement se reporter au BOI 5 F-12-05 précité, § 21 à 27).

17 - Les **salariés et mandataires autres que ceux appelés** par une entreprise établie dans un autre État ainsi que les **personnes non salariées** ne sont pas soumis à l'impôt à hauteur de 30 % de leur rémunération (*CGI, art. 81 C nouveau, I, 1, al. 1 et 2*). Pour ces personnes, l'exonération est fixée de manière forfaitaire, à défaut de pouvoir identifier une prime d'impatriation.

18 – Comme auparavant, si la part de la rémunération soumise à l'impôt sur le revenu 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 (*CGI, art ; 81 C nouveau, I, 1, dernier al.*). Pour des détails sur l'application de cette mesure anti-abus, on se reportera utilement au BOI 5F-12-05 précité, § 23 à 27).

B. Rémunération de l'activité exercée à l'étranger

19 – La fraction de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger pendant la durée d'exonération mentionnée ci-dessus est également **exonérée si les séjours réalisés à l'étranger sont effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur** (*CGI, art. 81 C nouveau, I, 2*).

Cette exonération, qui n'est plus soumise à option, bénéficie de manière certaine aux salariés.

L'emploi de l'expression « intérêt direct et exclusif de l'employeur », s'il fait naître un doute en ce qui concerne les mandataires sociaux (jusqu'à présent autorisés à opter pour l'exonération), exclut en revanche les personnes non salariées. On attendra avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point.

Su la notion d'«intérêt direct et exclusif de l'employeur », on se reportera utilement à l'instruction du 6 avril 2006 relative au régime des expatriés (*BOI 5B-15-06 §74 et 75*).

C. Plafonnement des exonérations de revenus d'activités

20 – Sur **option** des personnes éligibles au régime de faveur :

- soit la fraction de la rémunération correspondant à l'activité exercée en France et à l'étranger qui est exonérée est limitée à 50 % de la rémunération totale,
- soit la fraction de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger est exonérée dans la limite de 20 % de la

rémunération imposable au titre de l'activité exercée en France
(hors prime d'impatriation ou hors forfait de 30 %) (*CGI, art. 81C
nouveau, I, 3*).

le deuxième mécanisme de plafonnement était déjà prévu à l'article 81 B,
III du CGI.

Exemple

Soit une personne impatriée qui perçoit une rémunération de 1.000.000
€, comprenant :

- 750.000 € de rémunération au titre de son activité en France, dont
300.000 € de prime d'impatriation ;
- 250.000 € au titre de son activité exercée à l'étranger.

La prime d'impatriation étant supérieure à 30 % de la rémunération
($300.000 / 750.000 \times 100 = 40 \%$), l'option pour le forfait ne présente
pas d'intérêt.

La personne impatriée à le choix entre les deux modes de plafonnement
suivants :

- plafonnement à 50 % de la rémunération totale :
Rémunération théoriquement exonérée : $300.000 + 250.000 =$
550.000
Plafond de 50 % de la rémunération totale : 500.000
Rémunération ne pouvant être exonérée : 50.000
- plafonnement à 20 % de la rémunération imposable au titre de
l'activité exercée en France :
Rémunération de l'activité exercée à l'étranger : 250.000

20 % de la rémunération imposable au titre de l'activité exercée en France (hors prime d'impatriation) : 90.000

Rémunération ne pouvant être exercée : 250.000 – 90.000 = 160.000

Dans notre hypothèse, la personne impatriée a très largement intérêt à opter pour le premier mécanisme de plafonnement.

21 – L'option suppose bien entendu que des rémunérations soient perçues au titre d'activités exercées à l'étranger. A défaut, seul le premier mécanisme de plafonnement est applicable.

2° Revenus « passifs » et plus-values

22 – Les personnes impatriées qui bénéficient de l'exonération d'impôt sur le revenu au titre de leurs revenus d'activités en France et à l'étranger sont en outre **exonérées d'impôt à hauteur de 50 % du montant des revenus suivants** (*CGI, art. 81 C nouveau, II*) :

- **revenus de capitaux mobiliers** dont le paiement est assuré par une personne établie hors de France dans un État 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 ;
- **produits de droits d'auteur** perçus par les écrivains ou compositeur ou par leurs héritiers ou légataires et **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 (*CGI, art. 92, 2° et 3°*), dont le paiement est effectué par

une personne établie hors de France dans un État 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 ;

- **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 État 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.

23 – En revanche, ces revenus ne sont pas **exonérés de prélèvements sociaux**

Sont ainsi concernés la CRDS (*CGI, art. 1600-0-H, 4 bis nouveau et CGI, art. 1600-0 J, I, 8 bis nouveau*), la CSG, (*CSS art. L.136-6, II bis complété – CSS, art. L. 136-7, II, 8° bis nouveau*), et par envoi, le prélèvement social de 2 % sur les revenus du patrimoine et la contribution additionnelle à ce prélèvement.

C.- Déduction des cotisations sociales versées dans le pays d'origine

24 – Comme auparavant, les personnes impatriées bénéficient, outre l'exonération partielle et temporaire d'impôt sur le revenu, de la possibilité de déduire de leur rémunération imposable :

- la totalité des cotisations versées à des régimes obligatoires de sécurité sociale dans leur pays d'origine (CGI, art. 83, 1° o bis) ; on rappelle que ce texte vise les cotisations versées conformément au règlement CEE n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté (ce règlement ne concerne pas les personnes non salariées) ou conformément aux stipulations d'une convention ou d'un accord international relatif à l'application des régimes de sécurité sociale.
- Une fraction des cotisations versées à des régimes complémentaires de retraite et de prévoyance dans leur pays d'origine (CGI, art. 83, 2° o ter modifié). Cette possibilité concerne tant les salariés que les personnes non salariées.

D. – Articulation avec d'autres régimes spéciaux

25 – La règle de **non-cumul du régime des impatriés avec le régime des quartiers généraux et des centres de logistique** à raison des indemnités liées au surcoût du logement et au supplément d'impôt et de cotisations sociales (*BOI 5 F-12-05., § 30, 21 mars 2005*) devrait être maintenue par l'Administration.

26 – L'Administration avait reconnu aux salariés impatriés, envoyés à l'étranger par leur employeur établi en France, la possibilité de bénéficier à la fois de l'exonération de leur prime d'impatriation (*CGI, art. 81 B, I*) et, à défaut d'option pour le régime légal d'exonération (*CGI, art. 81 B, III*), de l'exonération des suppléments de rémunérations prévue en

faveur des salariés détachés à l'étranger (*CGI, art. 81 A, II*), sous réserve, toutefois, que la fraction de rémunération imposable (déduction faite des primes d'impatriation et d'expatriation) reste égale à celle versée à un salarié non impatrié (*BOI 5 F-12-05, § 31 et 32*).

Désormais, la loi prévoit que les **personnes qui bénéficient du régime des impatriés ne peuvent pas se prévaloir du régime des expatriés** prévu à l'article 81 A du CGI (*CGI, art. 81 C nouveau, I, 4*)