

Régime spécial d'imposition des impatriés

Bénéficiaires et conditions d'application dans le temps

Qui peut en bénéficier ?

Le régime d'impatriation s'adresse à des personnes précédemment domiciliées hors de France

Le régime d'impatriation s'adresse aux personnes domiciliées fiscalement hors de France au cours des cinq années civiles précédant celle de leur prise de fonctions dans l'entreprise établie en France qui les recrute.

Il implique que ces personnes aient été préalablement recrutées par une entreprise établie en France

Deux modes de recrutement distincts sont possibles :

– soit le salarié est « appelé par une entreprise établie dans un autre État » (mobilité intra-groupe)

Tel est le cas de 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, etc.

Dès lors que les liens sont établis entre l'entreprise établie en France et l'entreprise d'origine, la circonstance qu'un nouveau contrat de travail soit conclu avec l'entreprise établie en France n'est pas de nature à requalifier ce transfert intra-groupe en embauche externe.

Il s'agit entre autres des salariés détachés ou mis à disposition dans le cadre d'une mobilité intragroupe, par exemple, d'une société mère étrangère vers sa filiale établie en France.

Il est aussi admis que l'entreprise d'accueil puisse ne pas exister juridiquement en France à la date de la prise de fonctions de la personne impatriée, si l'objet de sa venue en France est lié à la création de cette entreprise.

– soit le salarié est directement appelé de l'étranger à occuper un emploi dans une entreprise en France (embauches externes)

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

A contrario, les personnes venues exercer un emploi en France de leur propre initiative ou qui ont déjà établi leur domicile en France lors du recrutement ne peuvent pas bénéficier du régime d'impatriation.

Précision : Le bénéfice du régime n'est pas subordonné à la condition que le contrat de travail ou son avenant ne mentionne la durée de l'emploi en France ni que le contrat de travail soit conclu pour une durée déterminée.

Conditions de domiciliation fiscale en France et durée d'application

Le régime d'impatriation s'applique si le salarié réside fiscalement en France à compter de sa date de prise de fonction

Cette condition de domiciliation fiscale en France est appréciée en tenant compte de la situation personnelle de l'impatrié

Le bénéfice du régime s'applique uniquement au titre des années à raison desquelles l'impatrié, d'une part, a son foyer ou le lieu de son séjour principal en France et, d'autre part, exerce en France une activité professionnelle à titre principal.

Toutefois, le non-respect de l'une de ces conditions cumulatives au titre d'une année n'exclut pas le bénéfice du régime au titre des années - antérieures ou postérieures - à raison desquelles elles sont remplies.

Par ailleurs, compte tenu des contraintes notamment professionnelles (par exemple, période d'essai de l'intéressé, situation professionnelle du conjoint) ou familiales (par exemple scolarité des enfants) pouvant exister, il est admis que le régime puisse s'appliquer au titre de l'année de prise de fonctions en France même si l'installation du foyer en France intervient au plus tard avant la fin de l'année civile suivant celle de la prise de fonction.

Par exemple, un salarié prenant ses fonctions en France en janvier 2019 peut prétendre au bénéfice du régime à compter de l'imposition des revenus de l'année 2019 s'il installe son foyer en France au plus tard au 31 décembre 2020.

S'il installe son foyer en France postérieurement à cette date, il ne sera pas, pour autant, définitivement exclu du bénéfice de ce régime. Il pourra y prétendre pour les revenus perçus à compter de l'année au cours de laquelle interviendra cette installation. Par exemple, s'il a pris ses fonctions en janvier 2019, mais installe son foyer en France à compter de mars 2021, il pourra bénéficier du régime pour les revenus perçus depuis le 1^{er} janvier 2021 et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre 2027.

Il peut s'appliquer jusqu'à neuf années pleines après la prise de fonction et il tient compte des évolutions de carrière en France au sein de l'entreprise d'accueil

Depuis la loi de finances pour 2017, sa durée d'application est fixée au maximum jusqu'au 31 décembre de la huitième année civile suivant la prise de fonctions dans l'entreprise d'accueil pour toute prise de fonction à compter du 6 juillet 2016. Cette durée d'application permet, par exemple, à une personne prenant ses fonctions en France au 1^{er} janvier 2018 de bénéficier du régime jusqu'au 31 décembre 2026, soit au total pendant neuf années.

Le régime cesse de s'appliquer si le salarié quitte l'entreprise d'accueil avant ce terme, quand bien même il demeure fiscalement résident en France.

Le bénéfice du régime est toutefois conservé en cas de changement de fonctions au sein de l'entreprise d'accueil ou en cas de changement d'employeur au sein du même groupe, que ce soit ou non pour exercer des fonctions similaires aux fonctions initiales.

Le maintien du régime en cas de changement de fonctions n'a cependant pas pour effet de rallonger sa durée totale: celle-ci reste appréciée par rapport à la date de prise de fonctions initiale.

Avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu pour le salarié impatrié

Le régime d'impatriation offre la possibilité d'exonérer d'impôt sur le revenu :

- le supplément de rémunération directement lié à l'exercice d'une activité professionnelle en France (**prime d'impatriation**)¹ ;
- la part de **la rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger** effectuée dans l'intérêt de l'employeur ;
- 50 % des **revenus de capitaux** mobiliers de source étrangère² ;
- 50 % de certains **produits de la propriété intellectuelle ou industrielle** de source étrangère² (**droits d'auteurs** perçus par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires, **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)² ;
- 50 % des **gains de cession de valeurs mobilières** et de droits sociaux de source étrangère³.

Au-delà de ces exonérations, ce régime permet de déduire du revenu imposable les cotisations versées aux régimes de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire auxquels l'impatrié était affilié avant son arrivée en France.

Exonération du supplément de rémunération lié à l'impatriation [Prime d'impatriation]

Le régime repose sur le principe selon lequel le salarié doit rester imposé en France sur un montant au moins équivalent à la rémunération perçue dans la même entreprise par un salarié non impatrié [rémunération de référence]

Le salaire imposable de l'impatrié doit, après exonération de la prime d'impatriation, rester au moins égal à une rémunération de référence, qui correspond à celle versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise pendant l'année civile au cours de laquelle la personne impatriée a pris ses fonctions en France. À défaut de fonctions analogues dans l'entreprise, la loi permet que la rémunération de référence corresponde à celle versée au titre de fonctions analogues dans des entreprises similaires établies en France.

Ce principe doit être respecté y compris quand la prime d'impatriation est évaluée en fonction d'un pourcentage de la rémunération totale (cf. infra).

La définition de la rémunération de référence pour l'application de ce principe est une question de fait propre à chaque entreprise qui doit disposer d'éléments permettant de justifier de la méthode utilisée.

1. Pour les entreprises, la prime d'impatriation peut bénéficier d'une exonération de la taxe sur les salaires.

2. 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.

3. 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.

Toutefois, afin de tenir compte de l'éventuelle difficulté pratique à identifier des termes de comparaison pertinents, notamment en cas de forte individualisation des rémunérations, l'administration fiscale admet plusieurs méthodes :

- cette condition peut être appréciée par référence à la rémunération versée à un salarié ayant une expérience professionnelle comparable, au titre de fonctions analogues à celles de l'impatrié dans des entreprises similaires établies en France alors même que des fonctions analogues à celles de l'impatrié seraient exercées dans l'entreprise ;
- la rémunération de référence peut aussi être égale à la plus faible des rémunérations perçues par un salarié ayant une expérience professionnelle 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 ;
- cette condition peut être appréciée au titre de la seule année de son installation si le montant de la prime d'impatriation est déterminé et fixe et si les fonctions de l'impatrié n'évoluent pas durant la période d'impatriation⁴.

Ainsi, afin de donner la possibilité d'élargir le champ des comparaisons, même en présence de comparants internes à l'entreprise, la rémunération de référence peut correspondre à celle versée au titre de fonctions analogues dans des entreprises similaires établies en France.

Enfin, si elle impose de prendre en compte l'expérience professionnelle de l'impatrié, l'expression « fonctions analogues » autorise l'utilisation de comparants internes ou externes au titre de fonctions qui ne sont pas rigoureusement identiques.

En principe, la prime doit être prévue par le contrat de travail

La prime d'impatriation doit, pour être exonérée, apparaître distinctement dans le contrat de travail ou de mandat social ou, le cas échéant, dans un avenant à celui-ci, établi préalablement à la prise de fonctions en France.

Toutefois, l'employeur n'est pas obligé d'en fixer préalablement le montant.

La doctrine de l'administration fiscale précise en effet que, lorsque la « prime d'impatriation » ne peut préalablement être fixée pour son montant réel à l'euro près eu égard soit à sa nature, soit à ses modalités de calcul, il suffit qu'elle soit déterminée sur la base de critères objectifs et précis mentionnés dans le contrat de travail ou de mandat social.

La prime d'impatriation peut, ainsi, être fixée en pourcentage de la rémunération de base comportant elle-même une part variable, ou en pourcentage de la seule part variable de la rémunération ; la prime peut, par exemple, être fixée à 30 % de la rémunération fixe, à 30 % de la rémunération de base comportant elle-même une part variable ou à 30 % de la seule part variable de la rémunération.

Cette modalité de détermination de la prime permet de tenir compte de la situation des salariés dont la rémunération prévoit contractuellement et sur des critères objectifs une part variable liée à leurs résultats.

Dès lors que l'ensemble des conditions prévues sont remplies, l'exonération d'impôt sur le revenu porte, sous réserve que le montant imposé reste égal ou supérieur à la rémunération de référence (cf. supra), sur le montant global de la prime versée au titre de l'impatriation, sans que le salarié n'ait à justifier de son objet.

Sur option, la prime peut être évaluée forfaitairement

Si la prise de fonction est intervenue jusqu'au 15 novembre 2018

Les impatriés recrutés directement à l'étranger par une entreprise établie en France peuvent opter pour une évaluation forfaitaire de la prime d'impatriation si :

- leur contrat ne prévoit pas de prime d'impatriation ;
- leur contrat prévoit une prime d'impatriation : le salarié a alors le choix entre l'évaluation forfaitaire ou l'évaluation de la prime pour son montant.

En cas d'exercice de l'option pour l'évaluation forfaitaire, la prime d'impatriation exonérée d'impôt sur le revenu est réputée égale à 30 % de la rémunération totale. Il s'agit d'un pourcentage maximum, étant entendu que les 70 % restants sont imposables et ne peuvent être inférieurs à la rémunération de référence (cf. supra).

4. Cette mesure ne s'applique pas si la prime d'impatriation est déterminée en pourcentage de la rémunération de base ou en cas d'option pour une évaluation forfaitaire de la prime.

Si la prise de fonction est postérieure au 15 novembre 2018

L'option pour l'évaluation forfaitaire de la prime est étendue, dans les mêmes conditions et modalités, aux personnes appelées par une entreprise établie dans un autre Etat auprès d'une entreprise établie en France dont la prise de fonction intervient à compter du 16 novembre 2018. Elle s'applique à raison des rémunérations dues à compter du 1er janvier 2019.

Précisions: Les primes diverses, les gains issus de la levée d'options sur titres ne relevant pas des dispositions de l'article 80 bis du CGI et les avantages résultant de l'attribution d'actions gratuites ne relevant pas des dispositions de l'article 80 quaterdecies du CGI (ci-après « rémunérations non qualifiantes ») peuvent faire partie de la prime d'impatriation mentionnée dans le contrat de travail ou, le cas échéant, dans un avenant à celui-ci, établi préalablement à la prise de fonctions en France.

Ces rémunérations non qualifiantes peuvent ouvrir droit au bénéfice de l'exonération à condition qu'elles soient imposables en France selon les règles des salaires dans les conditions de droit commun l'année au titre de laquelle la prime d'impatriation bénéficie de l'exonération.

Lorsque la prime d'impatriation mentionnée dans le contrat de travail ou, le cas échéant, dans un avenant à celui-ci, établi préalablement à la prise de fonctions en France, est fixée en pourcentage de la rémunération de base (comportant ou non une part variable), cette dernière peut inclure les éventuelles rémunérations non qualifiantes à condition qu'elles soient imposables en France selon les règles des salaires dans les conditions de droit commun l'année au titre de laquelle la prime d'impatriation bénéficie de l'exonération. Lorsque, sur option, la prime d'impatriation est évaluée à 30 % de la rémunération nette totale, cette dernière comprend les éventuelles rémunérations non qualifiantes à condition qu'elles soient imposables en France selon les règles des salaires dans les conditions de droit commun l'année au titre de laquelle la prime d'impatriation bénéficie de l'exonération. La rémunération de référence correspond à l'ensemble de la rémunération annuelle nette totale servant de référence imposable selon les règles des salaires dans les conditions de droit commun, qui doit donc comprendre les rémunérations non qualifiantes imposables selon ces règles.

Évolution de la prime dans le temps

À titre de règle pratique, il est admis que, lorsque le montant du salaire attribué à la suite d'un changement de fonctions - au sein de l'entreprise pour laquelle l'impatrié s'est installé en France ou en cas de changement d'employeur au sein du même groupe - est au moins égal à ce qu'il était dans l'emploi précédent, le montant de la nouvelle prime d'impatriation est présumé être au moins égal à celui constaté au titre de cet emploi antérieur.

En outre, si la prime d'impatriation doit, pour être exonérée, apparaître distinctement dans le contrat de travail ou de mandat social ou, le cas échéant, dans un avenant à celui-ci établi préalablement à la prise de fonctions en France⁵, il n'est pas exigé que son montant ainsi préalablement établi, soit constant.

Il est ainsi possible de prévoir que cette prime évoluera selon des critères qui doivent être précisés. Rien n'interdit donc que cette prime puisse être dégressive (ou même progressive), ce qui est en phase avec les pratiques des entreprises.

Cumul d'exonérations en cas de revenus liés à une activité réalisée à l'étranger

L'exonération de la prime d'impatriation peut se cumuler avec une exonération de la part de la rémunération se rapportant à une activité exercée à l'étranger.

Toutefois ce cumul d'avantages est plafonné et peut prendre la forme, au choix du contribuable :

- soit d'un plafonnement global : dans ce cas, l'exonération de la prime d'impatriation (éventuellement limitée par référence à la rémunération de référence, cf. supra) et de la part de rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger ne peut excéder 50 % de la rémunération totale ;
- soit d'un plafonnement de la seule exonération de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger : dans ce cas l'exonération de cette part ne peut excéder 20 % de la rémunération imposable de l'intéressé nette de la prime d'impatriation (éventuellement limitée par référence à la rémunération de référence, cf. supra).

5. Sauf option pour l'évaluation forfaitaire de la prime d'impatriation pour les recrutés directs. Dans ce cas, la prime n'a pas à être prévue distinctement.

Autres avantages fiscaux

Impôt sur la fortune immobilière (IFI)

En matière d'IFI, les impatriés correspondent aux personnes physiques 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.

Contrairement au régime spécial d'imposition à l'impôt sur le revenu propre aux impatriés, aucune condition d'emploi n'est exigée en matière d'IFI.

Le régime d'impatriation offre à l'impatrié une exonération partielle d'IFI : les impatriés sont imposables à raison des seuls actifs immobiliers situés en France.

Ils conservent donc, en pratique, le même régime d'imposition que celui qu'ils avaient en tant que non-résidents français. Ce régime s'applique au titre de chaque année au cours de laquelle le redevable conserve son domicile fiscal en France, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle le domicile fiscal a été établi en France.

Au-delà de ce délai, l'impatrié est imposable à l'IFI dans les mêmes conditions que les autres résidents français.

Cette exonération partielle d'IFI s'applique, le cas échéant, sans préjudice du régime spécial d'imposition à l'impôt sur le revenu propre aux impatriés.

Taxe sur les salaires (TS)

La TS est due par les employeurs établis ou domiciliés en France qui paient des rémunérations, lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90% au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations.

Le régime d'impatriation offre une exonération de TS pour la prime d'impatriation versée aux salariés impatriés dont la prise de fonction en France est intervenue à compter du 6 juillet 2016, à hauteur du montant de la prime d'impatriation exonérée d'impôt sur le revenu en application du régime spécial d'imposition à l'impôt sur le revenu propre aux impatriés. Pour les salariés impatriés qui optent pour l'évaluation forfaitaire de la prime d'impatriation, cette exonération de TS porte sur une fraction de 30% de leur rémunération.

L'exonération de TS s'applique dans les mêmes conditions de domiciliation fiscale et de durée que celles prévues pour le bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu susmentionnée.

L'ensemble de la doctrine fiscale de l'administration peut être consulté en ligne ou sur le site bofip.impots.gouv.fr

Rescrit fiscal et garanties en cas de contrôle fiscal

Sécurité juridique

Les contribuables impatriés ainsi que leurs employeurs peuvent utiliser les procédures existantes qui permettent de leur assurer la plus grande sécurité juridique.

Ainsi, les contribuables peuvent d'ores et déjà demander à la direction générale des finances publiques, au niveau local ou central, de prendre position sur un point de droit fiscal (livre des procédures fiscales - LPF, art. L. 80 A, al. 1) ou sur une situation de fait (LPF, art. L 80 B).

À cet égard, les réponses aux demandes individuelles des contribuables peuvent être invoquées par les intéressés sur le fondement de l'article L. 80A. al 1^{er} du LPF dans la mesure où elles contiennent une interprétation d'un texte fiscal, c'est à dire lorsqu'elles ont pour objet de préciser en droit le sens et la portée des textes légaux ou réglementaires applicables au régime de faveur accordé aux impatriés.

Pour sa part, la garantie prévue par l'article L. 80 B-1° du LPF permet au contribuable d'opposer à l'administration ses prises de position formelle sur l'application d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Ces prises de position doivent être antérieures à la date d'expiration du délai de déclaration. Elles doivent concerner le contribuable lui-même et avoir été prises au vu d'une demande précise, complète et sincère formulée par une personne de bonne foi.

Exemples s'agissant du régime des impatriés

Ces positions formelles décrites ci-dessus, prises, soit pour l'interprétation d'un texte fiscal, soit sur l'appréciation d'une situation particulière peuvent être opposées par les contribuables concernés à l'administration fiscale, dans le cadre d'une procédure de contrôle.

Tel est le cas, par exemple, d'un contribuable impatrié qui aura obtenu confirmation de la part de l'administration fiscale qu'il peut bien être considéré comme ayant été directement appelé de l'étranger à occuper un emploi dans une entreprise en France (embauche externe).

Dans cette situation, l'option pour l'évaluation forfaitaire de la prime d'impatriation ne pourra pas être remise en cause dans le cadre d'un contrôle, en requalifiant l'embauche externe de mobilité intra-groupe.

De même, lorsqu'un contribuable impatrié aura obtenu confirmation que le supplément de rémunération lié à l'impatriation et exonéré à ce titre n'est pas excessif au regard de la rémunération de référence visée pour des fonctions analogues, le montant de la prime exonérée ne pourra pas être remis en cause, en critiquant le montant de la rémunération de référence retenu.