

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-GEO-40-20-20140210

Date de publication : 10/02/2014

Date de fin de publication : 21/06/2017

RSA - Exonération et régimes territoriaux - Salariés « impatriés » - Salariés dont la prise de fonctions en France est intervenue avant le 1er janvier 2008

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Régimes territoriaux particuliers

Titre 4 : Salariés "impatriés"

Chapitre 2: Salariés dont la prise de fonctions en France est intervenue avant le 1er janvier 2008

Sommaire :

I. Définition des personnes impatriées

A. Personnes soumises à une condition de non-résidence fiscale antérieure en France

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

C. Salariés ou mandataires sociaux venus exercer leur activité en France

II. Exonération du supplément de rémunération pour activité exercée en France

A. Conditions liées au supplément de rémunération exonéré

1. Une prime d'impatriation prévue préalablement dans le contrat de travail ou de mandat social

2. Une prime d'impatriation dont l'exonération est, le cas échéant, limitée par référence à la rémunération servie au titre de fonctions analogues

B. Modalités d'exonération du supplément de rémunération lié à l'impatriation : détermination de la prime d'impatriation exonérée

a. Une prime d'impatriation exonérée temporairement

b. Un supplément de rémunération exonéré quelle qu'en soit l'affectation

C. Un régime exclusif de celui des quartiers généraux et des centres de logistique

III. Exonération de la part de la rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger

A. Conditions

B. Modalités d'application

1. Modalités de l'option

2. Durée de l'exonération

C. Articulation du dispositif des « impatriés » avec celui des salariés détachés à l'étranger

D. Obligations des employeurs et des salariés

1. Obligations des employeurs

2. Obligations des contribuables

L'[article 81 B du code général des impôts \(CGI\)](#) prévoit un régime spécial d'imposition pour les salariés « impatriés » dont la prise de fonctions en France est intervenue à compter du 1er janvier 2004 et avant le 1er janvier 2008. Ce dispositif produit des effets jusqu'au 31 décembre 2012, date d'expiration du délai de 5 ans pour l'application des exonérations.

10

Au sens de l'[article 81 B du CGI](#), les « impatriés » sont des salariés et dirigeants appelés par une entreprise établie à l'étranger à occuper pendant une période limitée, un emploi dans une entreprise établie en France.

20

Ce régime est ouvert aux personnes précitées qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle de leur prise de fonctions dans l'entreprise établie en France et s'applique jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de cette prise de fonctions.

Il produit donc des effets au plus tard jusqu'au 31 décembre 2012 et ce pour les intéressés dont la prise de fonctions en France est intervenue le 31 décembre 2007.

30

L'exonération porte sous conditions et dans certaines limites, sur :

- les suppléments de rémunération directement liés à l'exercice temporaire par les intéressés de leur activité professionnelle en France ([article 81 B, I et II du CGI](#)) ;

- la part de rémunération des intéressés se rapportant à leur activité exercée à l'étranger ([article 81 B, III du CGI](#)).

40

Par ailleurs, le [BOI-RSA-GEO-40-40](#) récapitule le régime fiscal des indemnités et remboursements de frais susceptibles d'être versés aux salariés « impatriés ».

I. Définition des personnes impatriées

A. Personnes soumises à une condition de non-résidence fiscale antérieure en France

50

Les personnes éligibles au 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 du CGI](#) ou résidentes 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. Par suite, il s'agit de personnes qui deviennent résidentes au sens des dispositions précitées du CGI ou des conventions fiscales internationales à compter de leur prise de fonctions en France.

60

La date de prise de fonctions en France 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. Personnes appelées par une entreprise étrangère auprès d'une entreprise établie en France

70

Ce dispositif s'adresse aux personnes employées préalablement par une entreprise établie hors de France avant d'être appelées 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 ...), avec l'entreprise d'origine.

80

Par suite, ce dispositif ne saurait bénéficier à une personne recrutée directement à l'étranger par une entreprise établie en France ou à un salarié venant exercer un emploi en France de sa propre initiative.

90

L'entreprise d'origine doit former une entité juridique existante à la date de la prise de fonctions du salarié ou du mandataire social, qui peut être, par exemple, un établissement stable, une succursale ou un bureau de liaison. En revanche, il est admis que l'entreprise d'accueil puisse ne pas exister juridiquement à la date de la prise de ses fonctions en France par la personne impatriée, si l'objet de sa venue en France est la création de cette entreprise.

100

La nationalité de l'entreprise d'origine, comme celle de l'entreprise d'accueil en France importent peu. De même, l'entreprise d'origine, comme l'entreprise d'accueil, peuvent être constituées sous un statut de droit public comme de droit privé.

C. Salariés ou mandataires sociaux venus exercer leur activité en France

110

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 du CGI, leur sont fiscalement assimilés. Il s'agit :

- dans les sociétés anonymes, du président du conseil d'administration, du directeur général, 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 ;
- dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés, les dirigeants soumis au régime fiscal des salariés.

II. Exonération du supplément de rémunération pour activité exercée en France

A. Conditions liées au supplément de rémunération exonéré

1. Une prime d'impatriation prévue préalablement dans le contrat de travail ou de mandat social

120

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. Celui-ci doit apparaître distinctement dans le contrat de travail ou de mandat des personnes concernées ou, le cas échéant, dans un avenant à celui-ci, établi préalablement à la prise de fonctions en France.

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 sans ambiguïté au vu du contrat de travail ou du mandat social compte tenu des critères objectifs qui y sont mentionnés pour sa détermination.

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.

2. Une prime d'impatriation dont l'exonération est, le cas échéant, limitée par référence à la rémunération servie au titre de fonctions analogues

130

Le II de l'[article 81 B du CGI](#) subordonne l'exonération de la prime d'impatriation 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 de la personne impatriée et la rémunération de référence est ajoutée par l'intéressé à sa rémunération imposable.

140

En ce qui la concerne, l'entreprise, lorsqu'elle est tenue en application de l'[article 87 du CGI](#) de porter sur la [déclaration annuelle des données sociales \(DADS\)](#) les rémunérations versées aux impatriés concernés, y mentionne distinctement la rémunération nette du supplément de salaire versé au titre de l'impatriation, qui est exonéré en application de l'[article 81 B du CGI](#), et dans une zone ad hoc le montant de ce supplément.

150

Le régime de l'[article 81 B du CGI](#) s'applique de plein droit et son application n'est donc soumise à aucune procédure d'agrément préalable de l'administration. Cela étant, les personnes concernées doivent être en mesure de justifier par tous moyens du respect de la condition mentionnée au [II-A-1§ 120](#) pour pouvoir bénéficier de l'exonération. A cet effet, elles pourront produire une attestation de leur employeur établissant que leur rémunération soumise à l'impôt sur le revenu est effectivement au moins égale à celle versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France.

160

La rémunération de référence est celle de l'année civile au cours de laquelle a eu lieu la prise de fonctions du salarié, le cas échéant, ajustée prorata temporis.

170

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 sociales \(DADS\)](#) (rubrique de la DADS correspondant au montant net des rémunérations imposables, au nom des bénéficiaires, à l'impôt sur le revenu selon les règles applicables aux traitements et salaires), 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 applicables aux traitements et salaires dans les conditions de droit commun, à l'exception notamment des sommes versées ou des gains issus 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'application du II de l'[article 81 B du CGI](#). Il en est de même des avantages résultant de l'attribution d'actions gratuites relevant des dispositions de l'[article 80 quaterdecies du CGI](#), qui sont donc exclus des termes de la comparaison.

180

Exemple :

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 €.

En application de l'[article 81 B du CGI](#) , le « supplément de salaire lié à l'impatriation », soit 60 000 €, est exonéré :

- soit en totalité si l'intéressé justifie que la « rémunération nette comparable » en France est égale ou inférieure à la rémunération nette hors prime du salarié impatrié (140 000 €) ;
- 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. Modalités d'exonération du supplément de rémunération lié à l'impatriation : détermination de la prime d'impatriation exonérée

a. Une prime d'impatriation exonérée temporairement

190

L'exonération s'applique aux primes liées à l'impatriation perçues jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la prise de fonctions en France. Elle n'est pas remise en cause si le bénéficiaire est amené à exercer en France sa mission au-delà de cette période mais le salarié concerné est alors imposable sur l'ensemble de sa rémunération, y compris sur la prime d'impatriation qui continuerait à lui être versée.

b. Un supplément de rémunération exonéré quelle qu'en soit l'affectation

200

Dès lors que l'ensemble des conditions prévues par l'[article 81 B du CGI](#) sont remplies, l'exonération d'impôt sur le revenu porte, sous réserve, le cas échéant, de la limite mentionnée aux **II-A-2 § 130**, sur le montant global de la prime versée au titre de l'impatriation, sans que le salarié n'ait à justifier de l'objet de cette prime.

Remarque : Il est rappelé que pour l'application du régime des quartiers généraux et des centres de logistique, l'exonération ne porte que sur la prise en charge par l'employeur du surcoût du logement et du supplément d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales générés par l'exercice en France de l'activité professionnelle ([BOI-RSA-GEO-50](#)).

C. Un régime exclusif de celui des quartiers généraux et des centres de logistique

210

Le régime de l'[article 81 B du CGI](#) 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 à la fois les conditions pour bénéficier du régime prévu par l'article 81 B du CGI et de celui des quartiers généraux ou des centres de logistique, il doit effectuer, au plus tard lors du dépôt de la déclaration annuelle des revenus souscrite au titre de la première année de mise en œuvre du dispositif, une option irrévocable pour l'un ou l'autre de ces régimes ([BOI-RSA-GEO-50](#) au I § 70).

220

En revanche, l'exonération des indemnités considérées comme représentatives de frais reste acquise sur le fondement du droit commun (1° de l'[article 81 du CGI](#) et [BOI-RSA-CHAMP-20-50-10](#)).

III. Exonération de la part de la rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger

A. Conditions

230

Le III de l'[article 81 B du CGI](#), permet aux impatriés d'être, sur option, exonérés d'impôt sur le revenu pour la part de leur rémunération se rapportant à leur activité exercée à l'étranger au cours de la même période. La mesure vise notamment les impatriés amenés à effectuer des déplacements réguliers dans leur pays d'origine.

La fraction de rémunération ainsi exonérée est celle correspondant au salaire versé en contrepartie de l'activité exercée à l'étranger, sans pouvoir excéder 20 % de la rémunération imposable des intéressés, c'est-à-dire hors prime d'impatriation exonérée dans la limite, le cas échéant, du II de l'article 81 B du CGI .

240

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 entreprise d'origine ou de leur entreprise d'accueil en France. Cette justification peut être apportée 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.

250

Exemple : Un cadre, employé par une entreprise établie en Suède et n'ayant pas été fiscalement domicilié en France depuis au moins le 1er janvier N-5, est détaché par son employeur dans une entreprise établie en France à compter du 1er janvier N (l'année N étant une année antérieure à 2008). Il est amené à effectuer régulièrement des déplacements à l'étranger.

- Sa rémunération annuelle nette au titre de N+1 est de 200 000 €, dont une « prime d'impatriation » de 60 000 €.

- Le « salaire net comparable » en France est de 150 000 € .

- La part de sa rémunération dont il est justifié qu'elle se rapporte à son activité exercée à l'étranger s'élève à 33 000 €.

Sont donc exonérées de l'impôt sur le revenu au titre de l'année N+1 :

- la « prime d'impatriation » dans la limite de 50 000 €, le solde (10 000 €) étant imposable dès lors qu'à défaut le salaire imposable de l'impatrié (140 000 €) serait inférieur au « salaire net comparable » (150 000 €) ;

- la part de la rémunération correspondant à l'activité exercée par l'intéressé à l'étranger dans la limite de 30 000 € $[(200\,000 - 60\,000 + 10\,000) \times 20\%]$, si le contribuable a opté pour cette exonération (cf. **III-B § 260**).

B. Modalités d'application

1. Modalités de l'option

260

L'exonération est accordée sur option du contribuable. Cette option a un caractère irrévocable pour l'année d'imposition des revenus au titre de laquelle elle est exercée.

Elle se matérialise par une mention portée dans la rubrique « autres renseignements » de la déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (CERFA n° 10 330), notamment en cas de déclaration souscrite par voie électronique en application de l'[article 1649 quater B ter du CGI](#), ou sur un papier libre annexé à la déclaration précitée.

La déclaration n° **2042** est disponible en ligne sur le site impots.gouv.fr à la rubrique "[Recherche de formulaires](#)".

2. Durée de l'exonération

270

L'exonération est temporaire et s'applique, comme l'exonération de la « prime d'impatriation », jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la prise de fonctions en France.

C. Articulation du dispositif des « impatriés » avec celui des salariés détachés à l'étranger

280

Dans l'hypothèse où un salarié impatrié 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 du CGI (BOI-RSA-GEO-10-30-10: « Cas général »), il est susceptible de bénéficier de ces deux dispositifs d'exonération.

En d'autres termes, l'exonération, du chef du III de l'article 81 B du CGI, de la fraction de la rémunération dont il est justifié qu'elle se rapporte à l'activité exercée à l'étranger n'est pas exclusive de celle, du chef du II de l'article 81 A du CGI, des suppléments de rémunération versés au titre du détachement à l'étranger (« prime de détachement »).

Ainsi, et dans les limites propres à chacun des dispositifs concernés, un salarié impatrié peut bénéficier :

- de l'exonération de la prime d'impatriation prévue par le I de l'article 81 B du CGI ;
- de l'exonération de la part de la rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger prévue par le III du même article 81 B ;
- de l'exonération du supplément de rémunération lié au détachement à l'étranger conformément au II de l'article 81 A du CGI (BOI-RSA-GEO-10-30-10 : « Cas général »).

290

Exemple :

Un cadre, employé par une entreprise établie en Suède et n'ayant pas été fiscalement domicilié en France depuis au moins le 1er janvier N, est détaché par son employeur dans une entreprise établie en France à compter du 1er janvier N+5 (l'année N étant une année antérieure à 2008). Il est amené à effectuer régulièrement des déplacements à l'étranger.

A cet égard, il remplit à la fois les conditions pour bénéficier de l'exonération prévue par le II de l'article 81 A du CGI au titre du régime des salariés détachés à l'étranger par leur employeur et de celles prévues par l'article 81 B du CGI, et notamment par le III dudit article, au titre du régime des impatriés.

Sa rémunération annuelle nette au titre de N+5 est de 190 000 €, dont une prime d'impatriation de 30 000 €. Il perçoit également 12 000 € de supplément de rémunération au titre des activités exercées à l'étranger (primes d'expatriation).

L'intéressé justifie de 30 jours d'activité à l'étranger sur une durée d'activité effective annuelle de 220 jours. La part de sa rémunération se rapportant à l'activité exercée à l'étranger s'élève donc à 25 909 € (190 000 € x 30 / 220).

Les primes d'expatriation sont susceptibles d'être exonérées à hauteur de 10 364 € (25 909 € x 40 %) sur le fondement du II de l'article 81 A du CGI.

Le « salaire net comparable » en France est de 170 000 €.

Le cadre impatrié est alors exonéré d'impôt sur le revenu en application des dispositions du II de l'article 81 A du CGI et de l'article 81 B du CGI à hauteur de :

- 20 000 € au titre de la prime d'impatriation (190 000 - 170 000), en application des dispositions des I et II de l'article 81 B du CGI ;
- 25 909 € correspondant au montant total du salaire versé au titre de l'activité exercée à l'étranger (montant inférieur au plafond d'exonération de 34 000 €, soit 170 000 x 20 %), en

application du III de l'article 81 B du CGI ;

- 10 364 € correspondant aux primes d'expatriation, en application du II de l'article 81 A du CGI.

Le solde des primes d'impatriation et d'expatriation, soit respectivement 10 000 € et 1 636 € (12 000 € - 10 364 €), est en revanche imposable à l'impôt sur le revenu.

D. Obligations des employeurs et des salariés

1. Obligations des employeurs

300

L'employeur mentionne sur la [déclaration annuelle des données sociales \(DADS\)](#) transmise à l'administration fiscale, 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 distinctement :

- dans la case « sommes exonérées au titre du régime des impatriés », le montant correspondant à la somme de la prime d'impatriation exonérée en application des I et II de l'[article 81 B du CGI](#) et de la fraction de la rémunération perçue à raison de l'activité exercée à l'étranger exonérée en application du III du même article ;

- dans la case « indemnités d'expatriation », le montant des primes d'expatriation exonérées en application des dispositions du II de l'[article 81 A du CGI](#).

310

Exemple : Dans l'exemple qui figure au [III-C § 280](#), il conviendrait donc de porter :

- dans la case « sommes exonérées au titre du régime des impatriés » : le montant de 45 909 €, correspondant à la somme de la prime d'impatriation (20 000 €) et du salaire versé au titre de l'activité exercée à l'étranger (25 909 €) ;

- dans la case « indemnités d'expatriation » : le montant de 10 364 €, correspondant aux primes d'expatriation exonérées en application des dispositions du II de l'article 81 A du CGI.

Le solde des sommes versées au titre de l'impatriation ou du détachement à l'étranger, qui ne bénéficient pas des régimes d'exonération correspondants (soit 11 636 € dans l'exemple du [III-C § 280](#)), doit être ajouté à la rémunération imposable du bénéficiaire dans la case correspondante de la **DADS**.

320

L'employeur porte par ailleurs ces informations à la connaissance du salarié.

2. Obligations des contribuables

330

Le montant des salaires soumis à l'impôt sur le revenu est, à partir de la [déclaration annuelle des données sociales \(DADS\)](#) souscrite par l'employeur, pré-imprimé par l'administration sur la déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (CERFA n° 10 330) du contribuable. Celui-ci vérifie l'exactitude de ce montant et, en cas d'erreur, le modifie.

340

Le contribuable porte en outre, aux rubriques prévues à cet effet de sa déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (CERFA n° 10 330), le montant des revenus 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) qui détermine notamment les droits à certains allègements en matière d'impôts directs locaux (cf. [BOI-IF](#) et suivants).

350

En outre, les suppléments de rémunération versés au titre du détachement à l'étranger, exonérés en application des dispositions du II de l'[article 81 A du CGI](#), soit le montant de 10 364 € dans l'exemple exposé au [III-C § 280](#), sont pris en compte pour le calcul du taux effectif et ce, conformément à l'[article 197 C du code précité](#). Leur montant doit être indiqué dans la déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (CERFA n° 10 330) aux rubriques prévues à cet effet.

La déclaration n° **2042** est disponible en ligne sur le site impots.gouv.fr à la rubrique "[Recherche de formulaires](#)".