RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-GEO-40-10-10-20/11/2015
Date de publication : 20/11/2015
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 à compter du 1er janvier 2008 - Champ d'application

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimiles
Régimes territoriaux particuliers
Titre 4 : Salariés "impatriés"
Chapitre 1 : Salariés dont la prise de fonctions est intervenue à compter du 1er janvier 2008
Section 1 : Champ d'application du régime spécial d'imposition

Sommaire :

I. Définition des salariés et dirigeants « impatriés »
A. Salariés ou dirigeants
B. Salariés et dirigeants appelés pour occuper un emploi en France
1. Personnes appelées par une entreprise étrangère auprès d'une entreprise établie en France
2. Personnes recrutées directement à l'étranger par une entreprise établie en France
3. Précisions concernant l'entreprise dans laquelle l'impatrié occupe l'emploi
II. Conditions liées à la domiciliation fiscale en France
A. Condition de non-domiciliation antérieure en France
B. Condition de domiciliation en France à compter de la prise de fonctions
1. Appréciation de la condition de domiciliation en France
a. 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
1° Foyer ou lieu de séjour principal en France
2° Exercice en France d'une activité professionnelle à titre principal
b. Exclusions
c. Articulation avec la condition de résidence au sens des conventions internationales
2. Modalités de mise en œuvre
a. Dispositions générales
b. Dispositions applicables l'année de la prise de fonction
C. Cas particulier des changements de fonctions
1. Changement de fonction au sein de la même entreprise

2. Changement d'entreprise au sein du même groupe
3. Dispositions communes

1

L'article 155 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 2008.

Il exonère, sous certaines conditions et pendant une durée limitée (BOI-RSA-GEO-40 au § 1 et BOI-RSA-GEO-40-10 au § 20), certains éléments de rémunération (BOI-RSA-GEO-40-10-20) et certains « revenus passifs » et plus-values de cession de valeurs mobilières (BOI-RSA-GEO-40-10-30) réalisés par des personnes impatriées qui n'étaient pas antérieurement résidentes de France.

I. Définition des salariés et dirigeants « impatriés »

10

Peuvent bénéficier pendant une période limitée (BOI-RSA-GEO-40 au § 1 et BOI-RSA-GEO-40-10 au § 20) du régime spécial d'imposition prévu à l'article 155 B du CGI, 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. Salariés ou dirigeants

20

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 ou dans les sociétés par actions simplifiées (SAS), 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.

Remarque : Le principe d'assimilation de la SAS à la SA est posé, pour l'application des dispositions du code général des impôts et de ses annexes, par l'article 1655 quinquies du CGI.

B. Salariés et dirigeants appelés pour occuper un emploi en France

30

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.

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

40

Le régime d'imposition des « impatriés » prévu à l'article 155 B du CGI s'adresse notamment 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 entre autres des salariés détachés dans le cadre d'une mobilité intragroupe, par exemple d'une société mère étrangère vers sa filiale établie en France.

Remarque : 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. II-A § 140**)**.

50

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.

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

60

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

70

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).

80

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 ne peuvent pas bénéficier du régime.

90

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 …

3. Précisions concernant l'entreprise dans laquelle l'impatrié occupe l'emploi

100

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 (cf. Série IS).

110

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

120

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. I-B-1 § 40), 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.

II. Conditions liées à la domiciliation fiscale en France

130

Pour bénéficier du 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 du CGI (se reporter au BOI-IR-CHAMP-10).

A. Condition de non-domiciliation antérieure en France

140

Les personnes éligibles à ce 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, 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.

150

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 à compter de la prise de fonctions

160

Les salariés et mandataires sociaux ne peuvent bénéficier du 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 du CGI.

1. Appréciation de la condition de domiciliation en France

170

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 du CGI.

a. 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

1° Foyer ou lieu de séjour principal en France

180

Les éléments d'appréciation de cette condition sont commentés au BOI-IR-CHAMP-10.

En particulier, 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 États (BOI-IR-CHAMP-10 précité).

2° Exercice en France d'une activité professionnelle à titre principal

190

Selon le b du 1 de l'article 4 B du CGI, 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 au III § 160 et suivants du BOI-IR-CHAMP-10.

b. Exclusions

200

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 du CGI.

210

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 du CGI ne sont pas respectées. Il s'agit notamment :

- des personnes n'ayant en France que le centre de leurs intérêts économiques au sens du c du 1 de l'article 4 B du CGI ;

- des agents de l'État 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 au sens du 2 de l'article 4 B du CGI.

c. Articulation avec la condition de résidence au sens des conventions internationales

220

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 (cf. Série INT), 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 du CGI, 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 (BOI-INT-DG-20-10 et BOI-INT-CVB) mais qui n'est pas établie au regard des a et b du 1 de l'article 4 B du CGI.

2. Modalités de mise en œuvre

a. Dispositions générales

230

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 du CGI 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 la prise de fonctions initiale (BOI-RSA-GEO-40 au § 1 et BOI-RSA-GEO-40-10 au § 20).

b. Dispositions applicables l'année de la prise de fonction

240

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 du CGI 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 du CGI 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 (les « revenus passifs » et les plus-values ne sont pas concernés par cette tolérance) ;

- 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.

C. Cas particulier des changements de fonctions

1. Changement de fonction au sein de la même entreprise

250

Conformément aux dispositions du sixième alinéa de l'article 155 B du CGI, l'exonération des primes liées à l'impatriation est applicable pour la période allant jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la prise de fonctions du bénéficiaire en France. Pour plus de précisions sur cette période, il convient de se reporter au I-B-1 § 170 du BOI-RSA-GEO-40-10-20.

Le régime spécial d'imposition est maintenu lorsqu'au cours de cette période, le salarié (ou le dirigeant) change de fonctions au sein de l'entreprise pour laquelle il s'est installé en France.

Remarque : le régime est également maintenu lorsqu'une entreprise étrangère met fin au détachement d'un salarié et que ce dernier signe un contrat de travail ou un mandat social avec l'entreprise établie en France dans laquelle il exerce ses fonctions.

2. Changement d'entreprise au sein du même groupe

260

Il en va de même s'agissant des salariés ou dirigeants qui, au cours de cette période, changent d'entreprise au sein du même groupe, pour exercer ou non des fonctions similaires.

Pour l'application de ces dispositions, le groupe s'entend de l'ensemble formé par une entreprise établie en France ou hors de France et les entreprises qu'elle contrôle dans les conditions définies à l' article L. 233-3 du code de commerce.

Ainsi, une société en contrôle une autre lorsque :

- elle détient directement ou indirectement une fraction de capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de la société ;

- elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans la société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires ;

- elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de la société ;

- elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'adminsitration, de direction ou de surveillance de la société.

Une personne est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose, directement ou indirectement d'une fraction des droits de vote supérieurs à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

En outre, le contrôle peut être exercé conjointement par deux ou plusieurs personnes qui agissent de concert, lorsque celles-ci déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

3. Dispositions communes

270

Le maintien du régime en cas de changement de fonctions n'a pas pour effet de proroger sa durée.

Ce régime reste donc applicable jusqu'au 31 décembre de la cinquième année civile suivant celle de la première prise de fonctions dans l'entreprise établie en France. Lorsque l'impatrié est amené à exercer ses fonctions en France au-delà de cette période, l'ensemble de sa rémunération est imposable dans les conditions de droit commun.

280

Les précisions apportées au **II-C § 250 à 270** s'appliquent aux changements de fonctions ou d'employeurs intervenus à compter du 7 août 2015, date de la publication de la loi n°2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques.

La date de changement de fonctions s'entend de la date de la prise de fonction, c'est-à-dire en pratique de la date à laquelle commence effectivement l'exécution du nouveau contrat de travail ou du nouveau mandat social au sein de l'entreprise située en France.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 28/03/2024
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5680-PGP.html/identifiant=BOI-RSA-GEO-40-10-10-20151120