

516 Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu impacte-t-il l'attractivité du dispositif fiscal en faveur des salariés impatriés ?



Claire GUIONNET-MOALIC,
avocat associé, cabinet Orsay



Marie DUBOIS,
avocat collaboratrice, cabinet Orsay

1 – L'article 155 B, I du CGI prévoit un dispositif en faveur des salariés et des mandataires sociaux qui s'installent en France pour y exercer leur activité professionnelle dans le cadre, soit d'un recrutement par une entreprise française, soit d'une mobilité intragroupe. Ce dispositif permet au salarié impatrié de bénéficier, sous conditions, jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle de sa prise de fonctions en France 1, d'une exonération temporaire d'impôt sur le revenu au titre d'une prime d'impatriation et, le cas échéant, de la fraction de sa rémunération correspondant à son activité exercée à l'étranger.

2 – Ce dispositif d'exonération suppose le respect de deux conditions par le salarié : il ne doit pas avoir été résident fiscal de France au sens de l'article 4 B du CGI (c'est-à-dire avoir établi en France son foyer fiscal (sa famille) ou son lieu de séjour principal, ou y avoir exercé son activité professionnelle, ou y avoir détenu le centre de ses intérêts économiques) au cours des cinq années précédant sa prise de fonctions en France et il doit établir son domicile fiscal en France à compter de cette prise de fonctions.

3 – Le salarié a, conformément à l'article 155 B, I, 1° du CGI, la faculté d'opter, soit pour l'exonération du montant réel de la prime d'impatriation effectivement perçue dans les conditions prévues par son contrat de travail ou l'un de ses avenants, soit pour une exonération forfaitaire égale à 30 % de sa rémunération annuelle nette imposable (salaire proprement dit, augmenté de l'ensemble des primes et indemnités prévues au contrat).

4 – Dans le cadre de la première option, l'exonération du montant total de la prime d'impatriation contractuelle effectivement perçue suppose que la rémunération hors prime du salarié, soumise

à l'impôt sur le revenu en tant que salaire, ne soit pas inférieure à la rémunération normalement versée pour des fonctions analogues au sein de l'entreprise ou, à défaut, au sein d'une entreprise comparable établie en France. L'insuffisance éventuellement constatée (différence positive entre la rémunération de référence et la rémunération nette de prime d'impatriation versée au salarié) doit être réintégrée dans la rémunération imposable du salarié impatrié.

5 – Alors que la première option est réservée aux salariés ayant perçu une prime d'impatriation prévue contractuellement, l'option pour l'exonération forfaitaire de 30 % est possible dans tous les cas, que le salarié ait effectivement perçu une prime d'impatriation ou non.

6 – Pour les années au titre desquelles il n'effectue pas de déplacements professionnels à l'étranger, le choix offert au salarié impatrié entre les deux mécanismes d'exonération de la prime d'impatriation (exonération du montant réel ou exonération forfaitaire) ne soulève pas de difficulté : le salarié a intérêt à opter pour l'exonération de la prime d'impatriation réellement perçue si son montant, au titre de l'année considérée, est supérieur à 30 % de sa rémunération annuelle nette imposable (salaire proprement dit, augmenté de l'ensemble des primes et indemnités).

7 – L'option est moins évidente lorsque, au titre de l'année considérée, le salarié impatrié a effectué des déplacements professionnels à l'étranger. En effet, l'article 155 B, I, 2° du CGI relatif aux salariés impatriés prévoit que « la fraction de la rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger pendant la durée définie au 1 [i.e. jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant la prise de fonc-

tions en France] est exonérée si les séjours réalisés à l'étranger sont effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur ».

8 – Cette exonération de la fraction de la rémunération correspondant à l'activité exercée hors de France prévue par l'article 155 B, I, 2° du CGI se cumule avec celle de la prime d'impatriation prévue par l'article 155 B, I, 1° du CGI. En revanche, elle est exclusive du dispositif d'exonération des suppléments de rémunération éventuellement alloués aux salariés au titre de leurs séjours professionnels hors de France dans les conditions prévues par l'article 81 A, II du CGI.

9 – L'article 155 B, I, 3° du CGI précise que l'exonération de la prime d'impatriation et de la fraction de la rémunération perçue au titre de l'activité exercée à l'étranger est, sur la base d'une option exercée chaque année par le salarié impatrié, limitée (I) soit globalement à 50 % de sa rémunération annuelle nette (salaire proprement dit, augmenté le cas échéant de l'ensemble des primes et indemnités), soit (II) au montant réel de la prime d'impatriation perçue augmenté de la fraction de la rémunération de son activité à l'étranger retenue dans la limite de 20 % de sa rémunération annuelle nette imposable (c'est-à-dire hors prime d'impatriation). Cette seconde option convient d'être retenue par le salarié impatrié si sa prime d'impatriation réellement perçue au titre d'une année est supérieure à 30 % de sa rémunération annuelle nette imposable (salaire proprement dit, augmenté de l'ensemble des primes et indemnités).

10 – La doctrine administrative 2 précise que « 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 [V. n° 3 ci-dessus] ;

- l'option pour l'un ou l'autre des mécanismes de plafonnement de l'exonération [V. n° 9 ci-dessus]. [...] L'exercice de ces options se matérialise par des mentions portées dans la [...] déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 ». L'annualité de cette option est favorable au salarié qui peut adapter son choix pour chacune des huit années suivant sa prise de fonctions.

11 – L'obligation mise à la charge des employeurs, depuis le 1^{er} janvier 2019, de procéder au prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu (ci-après « PAS ») sur les salaires versés aux salariés s'articule difficilement avec le dispositif fiscal en faveur des impatriés prévu par l'article 155 B, I du CGI. Alors que le PAS doit être prélevé par l'employeur lors du versement de leur rémunération aux salariés sur les seuls éléments imposables de cette rémunération, les modalités d'exonération de la prime d'impatriation et, le cas échéant, de la fraction des rémunérations perçues au titre d'une activité exercée à l'étranger, dépendent d'une option qui n'est exercée qu'en juin de l'année suivante par le salarié impatrié.

12 – Conformément au BOI-IR-PAS-10-10-10 3, ne sont soumis au prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu que les revenus qui ne bénéficient d'aucun dispositif d'exonération. Les BOI-IR-PAS-20-10-10 4 et BOI-RSA-GEO-40-10-20 5 précisent que : « dès lors qu'elle est exonérée d'impôt sur le revenu en application du I du I de l'article 155 B du CGI, la prime d'impatriation versée aux salariés et dirigeants « impatriés » au sens de cet article n'est pas comprise dans l'assiette de la retenue à la source ».

13 – Cependant, le quantum de l'exonération (tant de la prime d'impatriation que, le cas échéant, de la fraction des rémunérations perçues au titre de l'activité exercée par le salarié impatrié à l'étranger) dépend de l'option qui sera exercée par le salarié l'année suivante la perception du revenu, en fonction d'éléments nécessairement inconnus lors de son versement tels que le nombre de jours de déplacements professionnels effectués par le salarié à l'étranger. En outre, l'option fiscale du salarié impatrié revêt un caractère personnel et confidentiel et n'a donc pas vocation à être communiquée à son employeur.

14 – Cette anomalie de calendrier (la date de prélèvement du PAS par l'employeur précédant l'exercice de l'option fiscale par le salarié) devrait contraindre en pratique l'employeur à prélever le PAS sur la base la plus élevée susceptible de résulter des diverses options offertes au salarié impatrié par l'article 155 B, I du CGI, sauf à encourir les sanctions pour insuffisance de prélèvement de l'impôt 6.

15 – Cette approche prudente de l'employeur (qui implique que ce dernier s'investisse dans des projections chiffrées individualisées chronophages) est défavorable au salarié impatrié qui en supporte les conséquences en termes de trésorerie. En effet, elle conduit l'employeur à déduire du salaire versé à l'impatrié un montant de PAS probablement surévalué, dont l'excédent ne sera restitué par l'administration fiscale au salarié qu'en septembre de l'année suivante.

16 – Ces difficultés pratiques affectent l'attractivité du dispositif fiscal en faveur des salariés impatriés et ce, alors même que le législateur a souhaité la renforcer dans le cadre de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, en étendant sa durée d'application jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle de la prise de fonctions en France (à comparer avec le 31 décembre de la cinquième année antérieurement).

17 – Il serait souhaitable que le législateur (ou, le cas échéant, l'administration fiscale) y remédie et précise les règles de détermination de l'assiette du PAS dans le cas particulier de la rémunération des salariés impatriés, en veillant à ce que ces derniers ne supportent pas seuls l'effort de trésorerie résultant du décalage entre la date du prélèvement du PAS par l'employeur et celle de l'option fiscale par le salarié.

Annexe

Mécanismes d'exonération de la prime d'impatriation et de la fraction de la rémunération perçue au titre des déplacements professionnels à l'étranger Article 155 B, I du CGI			
Hypothèse 1 : absence de déplacements professionnels à l'étranger			
Montant exonéré de la prime d'impatriation Art. 155 B, I, 1° du CGI	Le contrat de travail ne prévoit pas de prime d'impatriation	Le contrat de travail prévoit une prime d'impatriation	
		Deux options au choix du salarié :	
	30% du salaire imposable du salarié impatrié	30% du salaire imposable augmenté de la prime d'impatriation	Montant réel de la prime
Hypothèse 2 : déplacements à l'étranger			
Montant exonéré de la prime d'impatriation et de la fraction de la rémunération de l'activité exercée à l'étranger Art. 155 B, I, 3° du CGI	Le contrat de travail ne prévoit pas de prime d'impatriation	Le contrat de travail prévoit une prime d'impatriation	
		Deux options au choix du salarié :	
	Montant cumulé de : - 30% du salaire imposable, et - fraction de la rémunération afférente aux déplacements à l'étranger égale à : salaire x <u>nbre jours passés à l'étranger</u> nbre de jours travaillés => plafonné à 50% de la rémunération totale	Option 1 : Montant cumulé de : - prime d'impatriation (pour son montant réel ou forfait égal à 30 du salaire de base + prime d'impatriation) , et - fraction de la rémunération afférente aux déplacements à l'étranger égale à : salaire x <u>nbre jours passés à l'étranger</u> nbre de jours travaillés => plafonné à 50% de la rémunération totale (incluant le montant réel de la prime d'impatriation)	Option 2 : Montant cumulé de : - prime d'impatriation pour son montant réel, et - fraction de la rémunération afférente aux déplacements à l'étranger (retenue dans la limite de 20% du montant du salaire hors prime d'impatriation) égale à : salaire x <u>nbre jours passés à l'étranger</u> nbre de jours travaillés