

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

**5 F-17-07**

**N° 133 du 31 DECEMBRE 2007**

IMPOT SUR LE REVENU. TRAITEMENTS ET SALAIRES. REGIME SPECIAL D'IMPOSITION DES SALAIRES ET MANDATAIRES SOCIAUX APPELES PAR UNE ENTREPRISE ETABLIE A L'ETRANGER A EXERCER TEMPORAIREMENT LEUR ACTIVITE AUPRES D'UNE ENTREPRISE ETABLIE EN FRANCE (« IMPATRIÉS »). ASSOUPPLISSEMENT DES CONDITIONS D'APPLICATION DU REGIME ET EXTENSION DU CHAMP DE L'EXONERATION A LA PART DE LA REMUNERATION SE RAPPORTANT A L'ACTIVITE EXERCEE A L'ETRANGER.  
COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 54 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2005  
(N° 2005-1720 DU 30 DECEMBRE 2005)

(C.G.I., art. 81 B)

NOR : ECE L 07 20566 J

**Bureau C1**

## PRESENTATION

L'article 81 B du code général des impôts, issu de l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2003, prévoit un régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés », c'est-à-dire des salariés et dirigeants appelés par une entreprise établie à l'étranger à occuper un emploi pendant une période limitée dans une entreprise établie en France.

Ce régime fiscal a été commenté dans une instruction du 21 mars 2005, publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 5 F-12-05.

Afin de renforcer l'attractivité du territoire national, l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) améliore ce régime :

- d'une part, et pour les personnes dont la prise de fonctions en France intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, en réduisant de dix à cinq ans le délai de non-domiciliation antérieure en France pour y être éligible ;

- d'autre part, et pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, en exonérant dans une certaine limite, outre le supplément de rémunération lié à l'activité exercée en France par les intéressés, la part de leur rémunération se rapportant à l'activité qu'ils exercent à l'étranger.

La présente instruction commente ces dispositions.



## SOMMAIRE

---

INTRODUCTION	1
<b>A. REDUCTION DE DIX ANS A CINQ ANS DU DELAI DE NON-RESIDENCE ANTERIEURE EN FRANCE</b>	<b>4</b>
I. Principe	4
II. Entrée en vigueur	5
<b>B. EXONERATION D'IMPÔT SUR LE REVENU DE LA FRACTION DE REMUNERATION SE RAPPORTANT A L'ACTIVITE EXERCEE A L'ETRANGER</b>	<b>6</b>
I. Champ d'application	6
<b>1. Rappel de la définition des personnes impatriées</b>	<b>6</b>
<b>2. Conditions liées à la fraction de rémunération exonérée</b>	<b>7</b>
II. Modalités d'application	12
<b>1. Modalités de l'option</b>	<b>12</b>
<b>2. Durée de l'exonération</b>	<b>13</b>
III. Articulation du dispositif des « impatriés » avec celui des « expatriés » du II de l'article 81 A du CGI	14
IV. Obligations des employeurs et des salariés	16
<b>1. Obligations des employeurs</b>	<b>16</b>
<b>2. Obligations des contribuables</b>	<b>18</b>
V. Entrée en vigueur	21

---

## INTRODUCTION

1. L'article 81 B du code général des impôts (CGI), issu de l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n° 2003-1312 du 30 décembre 2003), exonère, sous certaines conditions et pendant une durée limitée, les suppléments de rémunération versés aux personnes appelées par une entreprise établie à l'étranger à occuper pendant une période limitée, en qualité de salarié ou de mandataire social, un emploi dans une entreprise établie en France (« impatriés »).

Le régime d'imposition des « impatriés », ainsi que la possibilité de déduire de leur rémunération imposable les cotisations sociales versées dans leur pays d'origine, ont été précisés par l'instruction du 21 mars 2005, publiée au Bulletin officiel des impôts (BOI) sous la référence 5 F-12-05.

2. Afin de renforcer l'attractivité du territoire national, l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2005<sup>1</sup> améliore sur deux points le régime d'imposition des « impatriés » :

- en réduisant de dix à cinq ans le délai de non-domiciliation antérieure en France pour bénéficier dudit régime ;

- et en exonérant, dans une certaine limite, la part de la rémunération des intéressés se rapportant à leur activité exercée à l'étranger.

3. La présente instruction commente ces nouvelles dispositions, qui s'appliquent respectivement aux personnes dont la prise de fonctions en France intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 et pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005.

#### **A. REDUCTION DE DIX ANS A CINQ ANS DU DELAI DE NON-RESIDENCE ANTERIEURE EN FRANCE**

##### I. Principe

4. En application du I de l'article 81 B du CGI dans sa rédaction issue de l'article 23 précité de la loi de finances rectificative pour 2003, les personnes éligibles au dispositif des impatriés sont celles qui, quelle que soit leur nationalité, française ou étrangère, détachées en France par une entreprise établie dans un autre Etat, 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 dix années civiles précédant celle de leur prise de fonctions dans l'entreprise établie en France (Cf. BOI 5 F-12-05 n° 14 et 15).

Le 1° du I de l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2005 précitée assouplit cette condition, en réduisant de dix à cinq ans le délai de non-domiciliation antérieure en France.

Les autres conditions auxquelles doivent répondre les salariés et mandataires sociaux restent inchangées (cf. BOI 5 F-12-05 n° 13 et suivants).

##### II. Entrée en vigueur

5. Aux termes du A du II de l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2005, la réduction de dix à cinq ans du délai de non-domiciliation antérieure en France concerne les personnes dont la prise de fonctions en France intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

#### **B. EXONERATION D'IMPÔT SUR LE REVENU DE LA FRACTION DE REMUNERATION SE RAPPORTANT A L'ACTIVITE EXERCÉE A L'ETRANGER**

---

<sup>1</sup> Loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005, Journal officiel du 31 décembre 2005.

I. Champ d'application

**1. Rappel de la définition des personnes impatriées**

6. Sur ce point, et sous réserve du A ci-dessus, il convient de se reporter aux n° 14 à 20 de l'instruction du 21 mars 2005 (BOI 5 F-12-05).

**2. Conditions liées à la fraction de rémunération exonérée**

7. Il est rappelé que le I de l'article 81 B du CGI exonère d'impôt sur le revenu les suppléments de rémunération, en espèces ou en nature, directement liés à l'exercice temporaire par les bénéficiaires de leur activité professionnelle en France. Cette « prime d'impatriation » est exonérée pour son montant réel, la rémunération de l'impatrié soumise à l'impôt sur le revenu devant toutefois être 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, conformément au II de l'article 81 B du CGI (cf. BOI 5 F-12-05 n° 22 et suivants).

8. Le montant réel de la « prime d'impatriation » doit être établi préalablement à la prise de fonctions en France et apparaître distinctement dans le contrat de travail ou de mandat social des personnes concernées ou, le cas échéant, dans un avenant à celui-ci (cf. BOI 5 F-12-05 n° 21).

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.

9. Le 2° du I de l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2005, qui insère à cet effet un III dans 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 code précité (cf. n° 7).

10. 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.

**Exemple d'application :**

11. Un cadre, employé par une entreprise établie en Suède et n'ayant pas été fiscalement domicilié en France depuis au moins le 1<sup>er</sup> janvier 2000, est détaché par son employeur dans une entreprise établie en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Il est amené à effectuer régulièrement des déplacements à l'étranger.

- Sa rémunération annuelle nette au titre de 2006 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 2006 :

- 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) x 20 %], si le contribuable a opté pour cette exonération (cf. n° 12 ci-dessous).

## II. Modalités d'application

### 1. Modalités de l'option

**12.** 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<sup>2</sup>.

Elle se matérialise par une mention portée dans la rubrique « autres renseignements » de la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042), 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.

### 2. Durée de l'exonération

**13.** 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.

## III. Articulation du dispositif des « impatriés » avec celui des « expatriés » du II de l'article 81 A du CGI

**14.** 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, 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 même code, des **suppléments de rémunération** versés au titre de l'expatriation<sup>3</sup> (« prime d'expatriation »).

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 à l'expatriation conformément au II de l'article 81 A du CGI.

### **Exemple d'application :**

**15.** Un cadre, employé par une entreprise établie en Suède et n'ayant pas été fiscalement domicilié en France depuis au moins le 1<sup>er</sup> janvier 2001, est détaché par son employeur dans une entreprise établie en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. 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 « expatriés » et de celles prévues par l'article 81 B du même code, et notamment par le III dudit article, au titre du régime des impatriés.

- Sa rémunération annuelle nette au titre de 2006 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<sup>4</sup>.

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

<sup>2</sup> En pratique, les personnes concernées auront intérêt à exercer cette option.

<sup>3</sup> Etant toutefois précisé que cette situation n'est susceptible de concerner que les salariés, l'exonération des primes d'expatriation du II de l'article 81 A du CGI n'étant pas applicable, à moins, et sous certaines conditions, qu'ils ne soient également titulaires d'un contrat de travail, aux mandataires sociaux (cf. BOI 5 B-15-06 n° 62 à 64).

<sup>4</sup> Cf. BOI 5 F-15-B-06 n° 88.

Le cadre impatrié est alors exonéré d'impôt sur le revenu en application des dispositions du II de l'article 81 A 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.

#### IV. Obligations des employeurs et des salariés

##### 1. Obligations des employeurs

**16.** 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 l'exemple qui figure au n° 15 ci-dessus, il conviendrait donc de porter dans cette case 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 des primes d'expatriation exonérées en application des dispositions du II de l'article 81 A .

Ainsi, dans le même exemple du n° 15 ci-dessus, il conviendrait de porter dans cette case 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 de l'expatriation, qui ne bénéficient pas des régimes d'exonération correspondants (soit 11 636 € dans l'exemple du n° 15 ci-dessus), doit être ajouté à la rémunération imposable du bénéficiaire dans la case correspondante de la DADS.

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

##### 2. Obligations des contribuables

**18.** Le montant des salaires soumis à l'impôt sur le revenu est, à partir de la DADS souscrite par l'employeur, préimprimé par l'administration sur la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) du contribuable. Celui-ci vérifie l'exactitude de ce montant et, en cas d'erreur, le modifie.

**19.** Le contribuable porte en outre, aux rubriques prévues à cet effet de sa déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042), 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.

**20.** En outre, les suppléments de rémunération versés au titre de l'expatriation, exonérés en application des dispositions du II de l'article 81 A, soit le montant de 10 364 € dans l'exemple exposé au n° 15 ci-dessus, 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) aux rubriques prévues à cet effet.

IV. Entrée en vigueur

**21.** Aux termes du B du II de l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2005, l'exonération de la fraction de la rémunération des salariés impatriés, y compris le cas échéant de ceux dont la prise de fonctions en France est intervenue en 2004<sup>6</sup>, correspondant à l'exercice de leur activité à l'étranger s'applique à compter de l'imposition des revenus de 2005.

BOI lié : 5 F-12-05

La Directrice de la Législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

---

<sup>6</sup> Il est rappelé que le régime s'applique depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004 (cf BOI 5 F-12-05 n° 42).