

Mobilité internationale des cadres
notamment dans les BRICS :
recommandations pratiques

26 mai 2011

Votre équipe de consultants

Agnès de l'Estoile-Campi

Avocat Associé

Domaine d'expertise : fiscalité internationale

- Planning fiscal international et opérations cross borders
- Gestion des problématiques fiscales sur l'Amérique Latine pour le compte de nombreux clients
- Mobilité internationale des cadres et dirigeants notamment dans les pays émergents



Contact :

T : +33 1 47 38 56 63

E : agnes.delestoile-campi@cms-bfl.com

Votre équipe de consultants

Dimitar Hadjiveltchev

Avocat sénior

Domaine d'expertise : fiscalité internationale

- Mobilité internationale des cadres et dirigeants
- Gestion des problématiques de rémunération, plans de stock-options et d'attribution gratuites d'actions
- Structuration d'investissements de la France vers l'étranger ou de l'étranger vers la France



Contact :

T : +33 1 47 38 43 45

E : dimitar.hadjiveltchev@cms-bfl.com

Votre équipe de consultants

Florence Théodose

Avocat Senior

Domaine d'expertise : Droit social

- Conseils en matière de détachement, expatriation, impatriation, pluri-activité, charte de mobilité, liquidation de droits à retraite de cadres dans le cadre de carrière internationale.
- Mise en œuvre de dispositifs d'épargne salariale, d'alerte professionnelle et de codes de conduite
- Accompagnement des restructurations nationales et internationales



Contact :

T : +33 1 47 38 43 36

E : florence.theodose@cms-bfl.com

Diversité des situations de mobilité (1)

- Détachement ou expatriation vers l'étranger ou impatriation vers la France
- Dans le cadre d'un maintien du contrat de travail avec la société d'origine ou de la suspension ou même de la rupture de ce contrat de travail
- Et avec des conséquences différentes notamment en matière de sécurité sociale (maintien au régime de sécurité sociale initial et/ou affiliation aux régimes locaux du pays d'accueil)

Diversité des situations de mobilité (2)

- Les situations de mobilité évoquées dans le présent forum s'entendent uniquement :
 - Des mobilités hors de l'Union Européenne, de l'Espace Economique Européen et de la Suisse et tout particulièrement dans les BRICS
 - Des mobilités entraînant un changement de résidence fiscale (résidence fiscale française -> résidence fiscale locale) pour les cadres concernés

Approche pluri-disciplinaire

- Droit fiscal
- Droit du travail
- Droit de la sécurité sociale
- Droit de l'immigration (nous n'évoquerons pas ce point très spécifique dans le présent forum)

Principaux thèmes abordés

I - Quel contrat pour quelle mission?

II - Protection sociale : quel choix?

III - Quelles opportunités fiscales?

IV - Retraite : comment la gérer pendant la mobilité?

I - Quel contrat pour quelle mission? (1)

- Absence de définition légale
- La situation d'expatriation
 - Suppose en pratique une durée de mission significative ou indéfinie lors du départ
 - Est réalisée soit lors de la conclusion du contrat de travail, soit dans le cadre de sa suspension ou encore après la rupture du contrat de travail d'origine
- La situation de détachement
 - Il est admis que le salarié a alors vocation à revenir dans son pays d'origine à la fin de son détachement par principe temporaire
 - Le salarié garde un lien de subordination avec la société d'origine
 - Le salaire est souvent versé par la société d'origine
 - En cas de détachement en France, par une entreprise non établie en France (article L.1261-3 du Code du travail) : le poste de détachement en France ne doit pas être par nature un poste permanent (CAA Paris 18 octobre 2010).

I - Quel contrat pour quelle mission? (2)

- Rédaction du contrat ou de l'avenant
- La rémunération
- Difficultés rencontrées et recommandations pratiques

I - Quel contrat pour quelle mission? (3)

Rédaction du Contrat ou de l'avenant

- Le détachement et l'expatriation n'étant organisés par aucun texte, il faut rédiger un avenant de détachement ou d'expatriation ou un contrat d'expatriation qui doit fixer notamment :
 - L'identification précise de l'employeur, particulièrement dans le cadre d'un groupe
 - La nationalité et, le cas échéant, la situation de famille du salarié,
 - Le cas échéant, le sort du contrat d'origine,
 - La loi applicable au contrat,
 - La convention collective lorsqu'elle prévoit des dispositions spécifiques pour les salariés envoyés à l'étranger ou lorsque l'employeur décide de maintenir au salarié le bénéfice de tout ou partie de ses dispositions,
 - La juridiction compétente,
 - La durée du travail à l'étranger,
 - La date d'effet du contrat ou de l'avenant,
 - La durée journalière ou hebdomadaire du travail,
 - Le cas échéant, le régime social et fiscal,
 - Les différents éléments de la rémunération et la devise servant au paiement,
 - Les modalités et les conséquences de la fin du travail à l'étranger.

I- Quel contrat pour quelle mission? (4)

La rémunération

- Le principe : libre fixation (sous réserve des conventions collectives, usages, engagements unilatéraux)
- D'où une nécessité d'être précis et exhaustif : rémunération de base, primes, frais professionnels et avantages en nature (logement, voiture, frais de scolarité...), devise dans laquelle est versé le salaire, lieu et périodicité de versement du salaire

I - Quel contrat pour quelle mission? (5)

Principales difficultés rencontrées et recommandations pratiques

- Lorsqu'une société du groupe autre que la société d'origine ou la société d'accueil intervient dans la gestion de la mobilité du cadre

Exemple pratique :

Un salarié français est embauché par une société de nationalité étrangère « **société A** » (qui n'est pas une société chinoise ou française) pour travailler en Chine selon un contrat de droit français

L'intention des parties était que la société française (« **société B** ») de ce même groupe gère la paie du cadre en mobilité, les aspects administratifs et s'acquitte des cotisations sociales dues au nom et pour le compte de la société A.

Pour autant :

- la société B est présentée comme l'employeur à l'égard du salarié,
- les bulletins de paie sont établis par la société B sans préciser qu'ils le sont pour le compte de l'employeur,
- le contrat de travail est rédigé en langue française, régi par les dispositions légales et conventionnelles françaises (convention collective de la société B) et soumis à une clause de juridiction française,
- le paiement de la rémunération est effectué par la société B.

I - Quel contrat pour quelle mission? (6)

Principales difficultés rencontrées et recommandations pratiques

- Lorsque le cadre en mobilité cumule plusieurs contrats de travail avec différentes sociétés appartenant au même groupe

Plusieurs cas de figures :

- **Le contrat est maintenu avec l'employeur d'origine français :**
- **Un contrat est passé avec une autre société étrangère du groupe :**

I - Quel contrat pour quelle mission? (7)

Principales difficultés rencontrées et recommandations pratiques

- **Le contrat est maintenu avec l'employeur d'origine français :**
- Refacturation ou pas à l'entreprise étrangère : Celà dépend de la mission confiée au titre du contrat de travail
- Application d'une marge sur les coûts refacturés
- Il convient d'évaluer les conséquences fiscales de la refacturation au niveau de la société étrangère refacturée : exemple du Brésil
- Il convient également d'évaluer l'incidence sur la fiscalité de l'expatrié dans tous les cas et en particulier si le groupe a une politique d'égalisation fiscale.

I - Quel contrat pour quelle mission? (8)

Principales difficultés rencontrées et recommandations pratiques

- **Le contrat est maintenu avec l'employeur d'origine français :**
- Acte anormal de gestion en l'absence de refacturation ? Un sujet récurrent lors des contrôles fiscaux
- La notion de groupe n'existe pas en matière fiscale internationale, l'intérêt propre de chaque société doit justifier la prise en charge des dépenses. A défaut, article 57 du CGI sanctionne les transferts de bénéfices.
- Il doit y avoir une contrepartie à la prise en charge des dépenses
- Incidences sur le prélevement de l'impôt sur le revenu : responsabilité de l'employeur local

I - Quel contrat pour quelle mission? (9)

Principales difficultés rencontrées et recommandations pratiques

- **Un contrat est passé avec une autre société étrangère du groupe :**

Exemple du cas classique du contrat conclu avec une société de Hong Kong/Singapour pour les expatriés en Chine.

- Identification des risques en Chine : au niveau de l'employeur local, au niveau du salarié

II -Protection sociale : quel choix? (1)

- Comprendre les notions de détachement et d'expatriation et avoir les bons réflexes
- Difficultés rencontrées et recommandations pratiques

II -Protection sociale : quel choix? (2)

Comprendre les notions de détachement et d'expatriation et avoir les bons réflexes

- Le détachement permet le maintien au régime de protection sociale du pays d'origine

Et ce dans le cadre :

- d'une convention bilatérale de sécurité sociale
 - Chaque convention fixe les conditions particulières du détachement, sa durée et les formalités nécessaires
- des dispositions internes du droit français (art. L.761-2 et R.761-1 CSS)
 - Le maintien au régime français de sécurité sociale ne dispense pas de l'affiliation du salarié au régime local de sécurité sociale : double affiliation du salarié et double versement des cotisations (dispositif peu intéressant sauf si le pays d'accueil n'exige pas ou peu de cotisations des salariés étrangers détachés temporairement)
 - Assurance chômage obligatoire (L.5422-13 Code du travail) car contrat de travail en France (cf. annexe IX au règlement général annexé à la convention du 19/02/2009 relative à l'indemnisation du chômage)

II -Protection sociale : quel choix? (3)

Comprendre les notions de détachement et d'expatriation et avoir les bons réflexes

- L'expatriation rompt les liens avec le régime de protection sociale du pays d'origine

En pratique :

- Salariés envoyés temporairement à l'étranger, dont l'employeur a décidé de ne pas opter pour le détachement ou dont la mission ne s'exercera pas pour le compte de l'employeur
- Salariés dont la durée prévisible de la mission excède celle prévue dans le cadre de la procédure de détachement
- Salariés de nationalité étrangère (hors UE, EEE et SUISSE)

Conséquences :

- ⇒ Affiliation auprès des régimes locaux de protection sociale (principe de territorialité)
- ⇒ Obligation d'information et de couverture à la charge de l'employeur pour un salarié en mission à l'étranger = obligation de sécurité de résultat.

II -Protection sociale : quel choix? (4)

Comprendre les notions de détachement et d'expatriation et avoir les bons réflexes

– Expatriation et conséquences (suite)

⇒ Rappel : affiliation à titre obligatoire par la société pour l'assurance chômage :

- Article L.5422-13 du Code du travail : l'employeur doit assurer tous ses salariés contre le risque de privation d'emploi, y compris les salariés expatriés
- Condition de nationalité : concerne les salariés français ou ressortissants d'un Etat membre de l'UE, de l'EEE ou la SUISSE avec lesquels l'employeur français a conclu un contrat de travail, en vue d'exercer une activité à l'étranger hors Etat membre de l'UE, l'EEE ou la SUISSE. Ainsi que les salariés étrangers travaillant dans des établissements français pour des sociétés étrangères (Cass. Soc. 13 décembre 2007) si pas détachés au sens du Règlement CEE
- Formalités : affiliation à la caisse chômage des expatriés au sein de Pôle Emploi Services dans les 8 jours

II - Protection sociale : quel choix? (5)

Principales difficultés rencontrées et recommandations pratiques

- Il existe des cas de double cotisations subis :

Un exemple pratique : Un salarié résident du Brésil est envoyé en France pour une mission de 3 ans et a un seul contrat de travail avec une société française

- Peut on refacturer à la filiale étrangère les cotisations volontaires payées en France ? Exemple de la Russie et du Brésil

II - Protection sociale : quel choix? (6)

Principales difficultés rencontrées et recommandations pratiques

- Réaliser la paie des cadres en situation de mobilité : quelles cotisations sociales précompter ? sur quelle assiette? quel employeur est responsable?

Exemple pratique :

Un salarié est expatrié au Brésil dans les conditions suivantes :

- Il bénéficie d'un contrat de travail de droit français, d'un avenant d'expatriation et d'un contrat de travail local ;
- Il relève à titre obligatoire des régimes locaux de protection sociale et du régime français d'assurance chômage des expatriés (GARP). Il est en outre maintenu aux caisses françaises de retraites complémentaires (AGIRC/ARRCO), et affilié à titre volontaire à la Caisse des Français de l'Etranger (CFE) pour les risques : maladie/maternité/invalidité ; maladie professionnelle/accident du travail et vieillesse ;
- Le salaire d'expatriation de base est payé pour partie en France par l'employeur français d'origine et pour partie localement par la filiale d'accueil.
- La mission à l'étranger est réalisée pour le compte de la filiale locale ;
- Le pouvoir de direction et de subordination est exercé exclusivement par la filiale locale;
- La part française de rémunération échappe à toutes cotisations sociales locales. La part locale de rémunération variable n'est pas prise en compte dans l'assiette des cotisations à la CFE, au GARP et aux caisses AGIRC et ARRCO

II - Protection sociale : quel choix? (7)

Principales difficultés rencontrées et recommandations pratiques

- Perte des avantages résultant des dispositifs d'épargne salariale?

Exemple pratique :

Une société française est amenée à verser différentes sommes à ses cadres affectés à l'étranger au titre de ses accords de participation, d'intéressement, de son plan d'épargne groupe (PEG) et de son plan d'épargne de retraite collectif (PERCO) ;

Les salariés concernés bénéficient tous d'un contrat de travail de droit français avec la société française qui est maintenu pendant leur affectation à l'étranger.

Selon les cas, ils ont un statut de (i) salariés détachés au sens du droit de la sécurité sociale ou (ii) de salariés expatriés au sens du droit de la sécurité sociale.

Deux questions se posent :

- Faut-il maintenir ces avantages aux cadres affectés à l'étranger ?
- Quel sort social et fiscal doit-on réserver aux sommes versées aux collaborateurs ?

III - Quelles opportunités fiscales ? (1)

Les principes d'imposition

- L'imposition du salarié dépend de sa résidence fiscale et du lieu d'exercice de son activité.
- Le principe posé par l'article des conventions fiscales sur les salaires est l'imposition dans l'Etat de résidence du salarié **sauf si l'activité est exercée** dans l'autre Etat.
Si l'activité est exercée dans l'autre Etat mais rémunérée par un employeur français, le salaire est imposable dans cet autre Etat.
- Toutefois, l'article sur les salaires envisage le cas des missions dites temporaires ou le salaire continue d'être imposé dans l'Etat de résidence même si l'activité est exercée dans l'autre Etat.
- La mission temporaire est en général définie comme :
 - * Un séjour dans l'autre Etat n'excédant pas 183 jours au cours de l'année
 - * Un salaire qui reste payé par un employeur français

III - Quelles opportunités fiscales ? (2)

- Mise en place de split payroll :
- les principes d'application
- les précautions à prendre : un sujet qui devient de plus en plus récurrent lors des contrôles fiscaux
- Les régimes fiscaux d'attraction des salariés étrangers
- L'exemple de la Chine : la distinction entre résident et domicilié
- L'exemple de la France : le régime des impatriés
 - Prime d'impatriation: il faut parfois y penser à l'avance
 - Avantage additionnel en cas d'activité internationale

III - Quelles opportunités fiscales ? (3)

- Gestion de plans de stock/options et attributions gratuites d'actions:
- Intérêt d'un exercice d'options ou une cessions des actions après un départ de France?
- Situation du bénéficiaire
- Obligations de l'employeur : attention à la nouvelle retenue à la source, mise en place à compter du 01/01/2011
- Impact potentiel du projet de loi de finances rectificative pour 2011

IV - Comment gérer sa retraite en période de mobilité ? (1)

En cas d'expatriation :

- L'adhésion volontaire à la Caisse des Français de l'Étranger en matière d'assurance vieillesse permet au salarié de continuer à acquérir des trimestres de cotisations comme s'il avait continué à travailler en France
- Démarche relevant de la responsabilité du salarié expatrié
- En pratique, une telle adhésion devra être envisagée si, notamment, l'âge au titre duquel l'expatrié pourra prétendre à une pension de retraite complète dans le pays d'accueil diffère de celui au titre duquel il pourra prétendre à une pension de retraite à taux plein en France. Une analyse au plan individuel devra donc être menée.

IV - Comment gérer sa retraite en période de mobilité ? (2)

En cas d'expatriation :

– Possibilité d'être maintenu aux régimes de retraite complémentaires dans le cadre d'une procédure d'extension territoriale :

- Extensions, cas A (société en France) et B (société à l'étranger), peuvent être mises en œuvre par la société pour tout ou partie des salariés expatriés, sous réserve de l'accord individuel des salariés concernés
- Extension cas D, demande individuelle des salariés non couverts par les cas d'extensions A ou B

⇒ En pratique, l'opportunité d'une telle adhésion devra être appréciée au regard de l'âge du salarié, de sa carrière professionnelle (début ou fin) et des prestations offertes en la matière par la législation locale et/ou l'employeur local.

⇒ Cette adhésion engendrera un surcoût pour assurer un maintien des droits à retraite complémentaires du salarié en France dans la mesure où elle s'ajoutera aux coûts de la protection sociale obligatoire locale.

IV - Comment gérer sa retraite en période de mobilité ? (3)

En cas d'expatriation :

- Rachat de trimestres de retraite au titre de la période d'activité hors de France : quel intérêt, notamment fiscal?