



## **Synthèse par pays :**

### **Recherche sur la situation juridique et fiscale des cadres**

Accords nationaux et expériences liées aux employés expatriés, aux avantages juridiques et aux incitations fiscales des cadres

Vienne, septembre 2005

*Ce document est publié avec le soutien des Communautés Européennes. Il reflète l'opinion de ses auteurs et la responsabilité de la Commission européenne n'est en aucun cas engagée quant aux informations qu'il contient.*

Synthèse par pays : Recherche sur la situation juridique et fiscale des cadres

Accords nationaux et expériences liées aux employés expatriés, aux avantages juridiques et aux incitations fiscales des cadres

öibf (Editions), Vienne, septembre 2005

Chef de projet : Norbert Lachmayr  
Assistante de projet : Ingrid Putz

Générique :

Propriétaire, Éditeur :

öibf – Österreichisches Institut für Berufsbildungsforschung (*Institut autrichien pour la recherche en formation professionnelle*)

Wipplingerstraße 35/4. Stock, 1010 Vienne

Tél : ++43/(0)1/310 33 34

Télécopie : ++43/(0)1/319 77 72

Adresse électronique : [oeibf@oeibf.at](mailto:oeibf@oeibf.at)

## Table des matières

<b>I. AVANT-PROPOS .....</b>	<b>4</b>
<b>II. RÉSULTATS PAR PAYS .....</b>	<b>5</b>
II.1 AUTRICHE .....	5
II.2 BELGIQUE .....	6
II.3 BULGARIE .....	7
II.4 CHYPRE .....	8
II.5 RÉPUBLIQUE TCHÈQUE .....	8
II.6 DANEMARK .....	9
II.7 ESTONIE .....	11
II.8 FINLANDE .....	12
II.9 FRANCE .....	12
II.10 ALLEMAGNE .....	14
II.11 GRÈCE .....	14
II.12 HONGRIE .....	14
II.13 IRLANDE .....	15
II.14 ITALIE .....	15
II.15 LETTONIE .....	16
II.16 LITUANIE .....	16
II.17 LUXEMBOURG .....	17
II.18 MALTE .....	17
II.19 PAYS-BAS .....	17
II.20 POLOGNE .....	19
II.21 PORTUGAL .....	19
II.22 ROUMANIE .....	20
II.23 SLOVAQUIE .....	21
II.24 SLOVÉNIE .....	21
II.25 ESPAGNE .....	22
II.26 SUÈDE .....	23
II.27 ROYAUME-UNI .....	24
<b>III. RÉCAPITULATIF DES RÉSULTATS DE TOUS LES PAYS .....</b>	<b>25</b>
<b>III. SOURCES ET ABRÉVIATIONS .....</b>	<b>34</b>

## I. Avant-propos

Ce rapport entre dans le cadre d'un projet CES-EUROCADRES : son but est de présenter une vision d'ensemble de la situation actuelle des cadres vue sous l'aspect fiscal et juridique.

Certains pays ont introduit des incitations fiscales pour les managers expatriés, en créant un statut spécial pour les managers ou les employés dont le salaire dépasse un certain niveau. Par ailleurs, le statut juridique du manager - si tant est qu'il existe un tel statut - signifie souvent la mise à l'égard des conventions collectives, de la réglementation sur les horaires de travail, etc.

Cette recherche vise à offrir une vue d'ensemble sur la situation spécifique des cadres : elle sera à la base des discussions qui se tiendront lors d'une conférence des conseillers mobilnet d'EUROCADRES à Portorož en Slovénie. Les experts auront alors la possibilité de compléter le document.

Dispositions qui n'ont pas été prises en compte : personnel diplomatique étranger, membres des forces armées, etc., et accords bilatéraux (par exemple, au Portugal : les employés d'organisations internationales, les prestataires étrangers des bâtiments et travaux publics ou les commissaires-priseurs sur des activités liées à l'OTAN).

Les informations fiscales présentent l'état des lieux en 2004. Celles sur l'application des conventions collectives ainsi que sur les permis de travail et de séjour sont citées lorsqu'elles sont disponibles. La description du site Internet mobilnet a été réalisée à la fin du mois d'août 2005.

## II. Résultats par pays

### II.1 Autriche

D'après Gerald Musger de GPA, il existe certaines conditions pour les employés expatriés non ressortissants de pays de l'UE et des restrictions pour les nouveaux États membres pendant la période de transition. Ils sont néanmoins juridiquement considérés comme des ressortissants autrichiens. Il y a un certain nombre d'exceptions sur les horaires de travail des cadres, tant pour les Autrichiens que pour les expatriés. Cependant, la réglementation sur le paiement des heures supplémentaires entre dans le cadre des conventions collectives - dans ce cas particulier, les ressortissants autrichiens et les expatriés sont traités de la même manière. En ce qui concerne la fiscalité, il n'existe pas de réglementation juridique spéciale à l'attention des cadres expatriés. Des aménagements individuels sont néanmoins possibles.

Les ressortissants étrangers se rendant en Autriche pour occuper un emploi chez un employeur autrichien doivent cotiser au régime de sécurité sociale au même titre que les ressortissants autrichiens. Dans le cadre de la réglementation européenne 1408/21, les expatriés envoyés en Autriche par leur employeur étranger peuvent demander à être soumis à un traitement différent. Avec la permission de l'administration autrichienne gérant le système de sécurité sociale, l'employé pourra continuer à cotiser au régime de sécurité sociale de son propre pays.<sup>1</sup>

Les expatriés sont autorisés à déduire de leur revenu imposable les cotisations obligatoires versées sur le système de sécurité sociale de leur pays.<sup>2</sup>

Conformément à la pratique mise en œuvre par l'administration fiscale autrichienne, jusqu'à 35 % du salaire des employés étrangers travaillant en Autriche peuvent être exonérés de l'impôt sur le revenu prélevé à la source, à condition que l'employé ait à assumer des dépenses typiques des expatriés (par exemple, l'entretien de deux logements ou le coût des voyages effectués par la famille rentrant au pays) et seront remboursés par l'employeur. Cette exonération de 35 % est possible pour un séjour ne dépassant pas cinq ans en Autriche.

Si une personne change de lieu de résidence en quittant l'Autriche ou en venant s'y installer au cours de l'année, cela donne lieu à deux évaluations différentes, l'une pour un assujettissement illimité et l'autre pour un assujettissement limité. Cela permet éventuellement de faire des économies d'impôt étant donné que l'on peut utiliser deux fois les avantages d'une tranche d'imposition inférieure.<sup>3</sup>

Les exonérations d'impôt sur le revenu s'appliquent aux représentants autrichiens en fonction officielle dans un pays étranger, aux employés du secteur de la construction et des mines travaillant à l'étranger pendant plus d'un mois ainsi qu'aux agents travaillant dans les pays en voie de développement.

---

<sup>1</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 35, avril 2005

<sup>2</sup> Pricewaterhousecoopers/ZEW (Ed.) (2005) : International Taxation of Expatriates (*Fiscalité internationale des expatriés*), Francfort/Main, p 21

<sup>3</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 35, avril 2005

## II.2 Belgique

Les employés dont le revenu annuel brut dépasse 50 554 € (à la prise de fonctions, à partir de 2002) peuvent déterminer individuellement avec leur employeur une période de préavis qui diffère de la norme juridique (si la prise de fonctions a eu lieu après le 1<sup>er</sup> avril 1994 - pas de remarque sur la nationalité).<sup>4</sup>

Les expatriés travaillant en Belgique sont assujettis au versement des mêmes cotisations de sécurité sociale que les résidents. Les dérogations à cette règle, c'est-à-dire les différents traités en matière de sécurité sociale, ont pour effet que les étrangers provisoirement détachés en Belgique peuvent continuer de cotiser à leur propre régime de sécurité sociale pendant une certaine période.<sup>5</sup>

Les expatriés peuvent déduire de leur revenu imposable les cotisations obligatoires versées sur le régime de sécurité sociale de leur pays.<sup>6</sup>

Les cadres étrangers, directeurs, spécialistes de haut niveau et experts en recherche ayant été nommés par une entreprise ou un groupe étranger pour travailler provisoirement en Belgique dans un établissement ou une succursale de cette compagnie ou du groupe étranger bénéficient d'un régime fiscal spécial (décret administratif, Art. 142/2 de l'ITC Comm.). Ces étrangers sont considérés comme non-résidents en fonction de leurs différentes attaches avec leur propre pays.

Autres conditions : recrutement sur le marché du travail étranger, nature provisoire du poste en Belgique, etc.

Les cadres ne sont pas imposables sur les remboursements de dépenses supplémentaires encourues dans le cadre de leur fonction ou de leur emploi en Belgique. Remboursement éventuel des dépenses (si elles ont réellement un lien avec leur fonction) :

- indemnités supplémentaires pour coût additionnel d'hébergement encouru et coût de la vie en Belgique
- frais d'inscription des enfants au système scolaire primaire ou secondaire
- coût d'un voyage annuel vers le pays d'origine
- pertes subies sur la vente d'un véhicule ou de matériel à l'étranger
- pertes subies sur la vente ou l'achat d'un logement dans le pays d'origine
- pertes subies sur la location du domicile dans le pays d'origine
- coût d'installation en Belgique
- frais de déplacement pour événements familiaux spéciaux
- différence sur le taux de change
- égalisation fiscale

---

<sup>4</sup> Matray, Didier/Hibinger, Bernd (2003) : *Arbeitsrecht in Belgien (Droit du travail en Belgique)*, p 138, dans : Henssler, Martin/Braun, Axel (Ed.) (2003) : *Arbeitsrecht in Europa (Droit du travail en Europe)*, Cologne, p 85–178

<sup>5</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 19, Octobre 1999

<sup>6</sup> Pricewaterhousecoopers/ZEW (Ed.) (2005) : *International Taxation of Expatriates, (Fiscalité internationale des expatriés)*, Francfort/Main, p 21

- frais de déplacement des enfants faisant leurs études à l'étranger et rendant visite à leurs parents (deux fois par an)
- frais de déménagement à l'arrivée et au départ de Belgique

Ces frais remboursés sont des dépenses professionnelles déductibles pour l'employeur, qui doit néanmoins prouver que les montants remboursés ont été réellement utilisés dans le but prévu. L'indemnité versée par l'employeur est fixée en fonction du coût réel ou selon un montant forfaitaire établi au cas par cas dans le cadre de la procédure administrative antérieure. Ces remboursements de frais ne doivent normalement pas dépasser 11 155 € ou 29 747,22 € pour les employés travaillant dans des centres ou des bureaux de coordination.

Statut spécial des non-résidents :

- rémunération exclusivement sur le travail réellement effectué en Belgique et sur d'autres revenus perçus en Belgique.
- Dispositions spéciales avec les pays voisins, notamment la France, l'Allemagne et les Pays-Bas en ce qui concerne les travailleurs frontaliers dans les zones frontalières - uniquement imposables dans le pays de résidence.<sup>7</sup>

### II.3 Bulgarie

Les employés expatriés doivent avoir un permis de travail, d'une durée généralement limitée à un an.

Exceptions :

- représentants des médias
- diplomates
- membres d'un conseil d'administration
- managers
- membres d'un conseil de surveillance ou représentants permanents d'entreprises commerciales ou de places commerciales étrangères
- représentants d'entreprises étrangères membres de la Chambre bulgare de commerce et d'industrie.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 27, Mai 2002

<sup>8</sup> Pavlov, Gentscho (2004): Arbeits- und sozialrechtliche Rahmenbedingungen in Bulgarien (*Droit du travail et droit social en Bulgarie*), p 5, dans : Hainz, Bernhard/Tinhofer, Andreas (Ed.) (2004): Arbeits- und Sozialrecht in Mittel- und Osteuropa (*Droit du travail et droit social en Europe centrale et orientale*), Vienne, p 1–24

En ce qui concerne la sécurité sociale et la fiscalité, il n'existe pas de dispositions spéciales en faveur des employés expatriés. Des accords bilatéraux sont toutefois possibles.<sup>9</sup>

## II.4 Chypre

Les employés expatriés des entreprises commerciales internationales sont exemptés de la cotisation de 6,3 % au régime de sécurité sociale (maximum de 1 911 CYP en 2004), à condition que l'entreprise soit reconnue comme une compagnie commerciale internationale (taux de l'impôt sur les sociétés : 4,25 %). Depuis le 1<sup>er</sup> mai 2004, les ressortissants de l'UE employés dans des entreprises commerciales internationales sont assujettis au versement de cotisations de sécurité sociale.<sup>10</sup>

Fiscalité : les expatriés résidant en dehors de Chypre avant le début de leur emploi ont droit à 20 % de déduction (maximum de 5 000 CYP/an) sur la rémunération versée par un bureau ou un employeur à Chypre. Cette exonération s'applique pendant trois ans au 1<sup>er</sup> janvier suivant l'année de début d'emploi.<sup>11</sup>

## II.5 République tchèque

Attention : régime fiscal spécial pour les professionnels étrangers, les spécialistes s'ils ont été détachés avec un statut de non-résidents (mesure abolie en 1997 pour les "experts").

En règle générale :

Les expatriés employés par une structure tchèque ou étrangère peuvent, s'ils le désirent, être assujettis au Code du travail tchèque ou à celui du pays dans lequel l'employeur a son siège social. Si l'on choisit le second cas, aucune cotisation ne sera versée à la sécurité sociale ni au régime de santé tchèque.<sup>12</sup>

Les expatriés sont autorisés à déduire de leur revenu imposable les cotisations obligatoires versées sur le régime de sécurité sociale de leur pays.<sup>13</sup>

Depuis le 1<sup>er</sup> juin 1993 : si l'employé est détaché en République tchèque par une entreprise étrangère, il bénéficiera d'un traitement fiscal spécial en faveur des

---

<sup>9</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 29, Juillet 2002

<sup>10</sup> Kesti, Juhanni (Ed.) (2004) : European Tax Handbook 2004 (*Manuel fiscal européen*), IBFD (Ed.), Amsterdam, p 45

<sup>11</sup> ib., p 146

<sup>12</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 26, Juillet 2001

<sup>13</sup> Pricewaterhousecoopers/ZEW (Ed.) (2005) : International Taxation of Expatriates (*Fiscalité internationale des expatriés*), Francfort/Main, p 21

professionnels, des experts ou des spécialistes dont le domicile permanent se situe en dehors de la République tchèque. Si l'employé rend uniquement un service technique, professionnel ou spécial à une entreprise tchèque, une entité gouvernementale, une succursale tchèque ou un établissement permanent d'une entité étrangère, il bénéficiera d'un assujettissement fiscal limité en République tchèque. Il ne sera fiscalisé que sur le revenu perçu en République tchèque, quelle que soit la durée de son séjour dans le pays. La réduction d'impôt de 25 % pour les experts a été abolie au 1<sup>er</sup> janvier 1997. L'assujettissement fiscal limité est tout de même possible si l'expert étranger est considéré comme "non-résident".

Si l'employé est détaché ou provisoirement nommé pour travailler dans une entreprise tchèque mais que son salaire continue d'être versé de l'étranger alors que l'autorité de donner des consignes à ces employés est conservée au sein d'une entité tchèque, l'entreprise tchèque sera alors considérée comme l'employeur en matière d'impôt sur le revenu et devra prélever l'impôt à la source. Au moins 60 % des montants totaux versés par l'employeur tchèque à l'entreprise étrangère seront considérés comme le revenu de l'employé. Les expatriés considérés comme contribuables de la République tchèque pourront recevoir toutes sortes d'allocations.<sup>14</sup>

Personnes non ressortissantes de l'UE : il est nécessaire d'avoir un permis de séjour en fonction du permis de travail ou un permis de travail délivré par l'agence pour l'emploi concernée. Durée maximale : un an. Prolongation possible.<sup>15</sup>

Personnel cadre : emploi par affectation.<sup>16</sup>

## II.6 Danemark

Impôt définitif au taux de 25 % pour les employés travaillant dans la recherche et le développement (selon la définition de l'OCDE) dans le secteur public ou privé. Pas de limite sur la durée de séjour. Pas de salaire minimum (pour les autres conditions, voir ci-dessous).

En règle générale :

Les expatriés travaillant comme employés au Danemark sont assujettis au versement des cotisations de sécurité sociale, tout comme les ressortissants nationaux. La base du revenu imposable comprend tous types de rémunérations versées par rapport à l'emploi, la valeur imposable d'un véhicule de société, une ligne de téléphone gratuite et son abonnement, les cotisations patronales versées à un régime de retraite, les paiements d'invalidité, les actions, stock-options et droits de souscription. Aucune déduction n'est permise.

Le Danemark ne prélève pas de cotisations de sécurité sociale si une personne, conformément à la loi européenne 118/97 du 2 décembre 1996, n'est pas assujettie à

---

<sup>14</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 27, Octobre 2001

<sup>15</sup> CMS (Ed.) (2003) : Arbeitsrechtliche Rahmenbedingungen in Tschechien (*Condition cadres du droit du travail en République tchèque*), Vienne, p 3

<sup>16</sup> Linhart, Tomáš/Schwarz, Alexander/Hladký, Radek (2003) : Arbeitsrecht in Tschechien (*Droit du travail en République tchèque*), p 1184–85, dans : Henssler, Martin/Braun, Axel (Ed.) (2003) : Arbeitsrecht in Europa (*Droit du travail en Europe*), Cologne, p 1175–1231

la législation sur la sécurité sociale danoise et reste assujettie au régime d'un autre État membre.<sup>17</sup>

Les expatriés au Danemark peuvent choisir d'être assujettis à un taux fixe de 25 % prélevés sur le salaire brut moins la cotisation de sécurité sociale de 8 %, la cotisation spéciale de 1 % (0 % en 2004 et en 2005) et la cotisation ATP. Les conditions de cette fiscalité en faveur des expatriés sont les suivantes :

- Emploi pendant une période maximale de 36 mois : le contrat peut être prolongé jusqu'à 48 mois, une prolongation pendant laquelle la personne expatriée est assujettie à l'impôt sur le revenu normal, tout comme les résidents. À la fin des 36 mois ou de la période de prolongation, l'expatrié doit mettre un terme à son séjour s'il a été auparavant assujetti à l'impôt au Danemark en tant que résident ou s'il a perçu un salaire au Danemark. Si ce n'est pas le cas, c'est un impôt sur le revenu calculé au taux normal sur l'intégralité de la période qui est prélevé. Ceci ne s'applique pas aux employés travaillant dans la recherche et le développement, tel que défini par l'OCDE, dans le secteur public ou privé. Ces employés peuvent par conséquent poursuivre leur séjour et conserver leur emploi au Danemark au-delà de la période maximale prescrite par le régime accordé aux expatriés sans pour autant en avoir à subir de conséquences fiscales négatives. Pendant la période de prolongation, il faut continuer de remplir les conditions du régime accordé aux expatriés. Les employés assujettis à la fiscalité des expatriés peuvent librement changer d'emploi sans subir de conséquences fiscales négatives, à condition que les conditions du régime accordé aux expatriés continuent d'être remplies.
- L'emploi est fourni par un employeur résident ou par un établissement danois permanent d'un employeur non-résident.
- L'expatrié devient fiscalement résident lorsqu'il occupe un emploi au Danemark. Dans la pratique, l'emploi doit commencer moins d'un mois après le début du séjour au Danemark.
- L'expatrié ne participe actuellement pas et n'a pas directement ou indirectement participé à la gestion, au pilotage ou au capital de l'employeur pendant l'occupation de son poste ou pendant une période de cinq ans avant sa prise de fonction. En ce qui concerne la participation à la gestion d'une entreprise, ce test a été mis en place pour correspondre à la propriété de 25 % ou plus du capital ou au contrôle de 50 % ou plus des droits de vote : un des effets est qu'un membre du conseil d'administration d'une entreprise, non actionnaire et avec une telle participation, est susceptible de bénéficier du régime fiscal des expatriés.
- Le salaire brut dépasse 57 300 DKK par mois<sup>18</sup> après déduction de 8 % de cotisations de sécurité sociale, 1 % de cotisation de retraite spéciale (0 % en 2004 et en 2005) et de cotisation ATP. Cette exigence de salaire minimum ne s'applique pas si la personne expatriée participe à un projet de recherche reconnu.
- Trois ans avant de prendre ses fonctions dans le cadre du régime des expatriés, l'expatrié n'est pas assujetti à l'impôt en tant que résident.

---

<sup>17</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. No. 33, Juin 2004

<sup>18</sup> source IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 35, Avril 2005 ; Kesti, Juhanni (Ed.) (2004): European Tax Handbook 2004 (*Manuel fiscal européen, 2004*), IBFD (Ed.), Amsterdam, p.183 : 56 000 DKK.

Pas d'exigence de nationalité pour la fiscalité accordée aux expatriés.<sup>19</sup>

Les cadres sont-ils pris en compte dans les conventions collectives ? Dans le secteur public et financier : oui, à 99 %. Dans les autres secteurs privés : 15 %. Le reste représente des contrats individuels mais ils sont pour la plupart au même niveau que les conventions collectives, voire au-dessus.

## II.7 Estonie

Pas de dispositions spéciales pour les cadres expatriés en matière de fiscalité ou de législation.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 35, Avril 2005

<sup>20</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 37, Mars 2005

## II.8 Finlande

D'après la loi sur le prélèvement de l'impôt chez les expatriés, les spécialistes et les cadres étrangers susceptibles de bénéficier de cette mesure peuvent soumettre une demande de fiscalité forfaitaire sur la rémunération perçue pour un travail effectué en Finlande, au lieu du système d'impôt sur le revenu progressif (y compris les cotisations de sécurité sociale payables par l'employé) des résidents. Le revenu de cette taxe va à l'État. Ce régime s'applique à un emploi commencé au plus tard le 31 décembre 2007.

Conditions :

- (a) Enseignant dans un établissement universitaire
- (b) Chercheur (poste à but non lucratif)
- (c) Expert gagnant au moins 5 800 € par mois pendant toute la période de l'emploi
- (d) L'employé doit devenir résident finlandais au moment de la prise de ses fonctions. Il peut ne pas être citoyen finlandais ou ne pas avoir été résident finlandais pendant toute période au cours des cinq années précédant l'emploi.

Le taux forfaitaire est de 35 % (taux d'imposition générale des non-résidents). Cet impôt est un impôt définitif prélevé à la source par l'employeur. Calcul : rémunération nette, y compris les avantages accessoires, après déduction de certaines dépenses professionnelles. Aucune indemnité personnelle n'est accordée. Si d'autres revenus ne permettent pas d'appliquer ce taux forfaitaire, les deux types de revenus sont additionnés. Les indemnités personnelles sont déduites de cette base et les taux progressifs d'impôt sur le revenu s'appliquent au montant restant. L'impôt sur le revenu n'entrant pas en jeu est déterminé proportionnellement.

L'expatrié doit déposer une demande d'application d'imposition forfaitaire dans les 30 jours après la prise de ses fonctions. La règle s'applique pour les 24 premiers mois d'emploi et de résidence en Finlande du contribuable. L'emploi doit être ininterrompu.<sup>21</sup>

L'encadrement est généralement exclu de la réglementation sur la durée du travail.

## II.9 France

Quelle que soit la nationalité, les expatriés travaillant en France métropolitaine (territoires européens) ou, à quelques exceptions près, dans les départements d'Outre-Mer, sont assujettis au régime de sécurité sociale française. Des exonérations sont possibles dans le cadre d'accords internationaux tels que les accords de totalisation de sécurité sociale et les réglementations de la Commission Européenne.<sup>22</sup> Les indemnités d'expatriés versées aux employés étrangers provisoirement affectés pour travailler à un siège social français ou dans un centre de logistique de groupes

---

<sup>21</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 34, Novembre 2004

<sup>22</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 34, Novembre 2004

multinationaux peuvent bénéficier d'un régime fiscal simplifié à la demande de ce siège social ou du centre de logistique.

Conditions :

- (a) Remboursement de dépenses (exonéré d'impôt pour le bénéficiaire) : en particulier, premier voyage de reconnaissance de l'expatrié et de son conjoint ; honoraires de l'agent immobilier pour trouver un logement en location ; frais de déplacement et de déménagement à l'arrivée et au départ ; double loyer en cas de double résidence provisoire (maximum : trois mois) ; droits de douane ; dépenses de voiture de location à l'arrivée et au départ (pour une période de deux mois maximum dans chaque cas), frais d'hôtel à l'arrivée et au départ ; dépenses en cours de langue pour l'employé et sa famille ; honoraires de conseillers fiscaux et frais de déplacements encourus pour des voyages d'urgence vers le pays d'origine ; dépenses scolaires pour les enfants ou, s'ils résident à l'étranger, coût d'un voyage annuel pour une visite familiale.
- (b) Remboursement de dépenses (imposables pour le bénéficiaire sauf si le siège social ou le centre de logistique a décidé d'être assujéti à l'impôt sur les sociétés. Dans ce cas, ces dépenses sont exonérées d'impôt pour le bénéficiaire et d'égalisation de sécurité sociale, paiement d'égalisation pour le logement.
- (c) Indemnités considérées comme avantages accessoires : ces montants sont imposables pour le bénéficiaire : il s'agit des indemnités d'expatriation autres que le remboursement des coûts d'égalisation du logement couverts au paragraphe précédent.

L'application de ces régimes est soumise à la condition suivante : l'affectation doit être provisoire et ne pas dépasser une période de six ans. Dans l'éventualité où leur affectation est provisoire et ne dépasse pas une période de six ans, les expatriés détachés par des employeurs autres (siège social ou centre de logistique) peuvent également bénéficier des exemptions énumérées au paragraphe (a) ci-dessus.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004, à condition de ne pas avoir été résident imposable en France au cours des 10 années précédentes (à quel que moment que ce soit), les employés et dirigeants des entreprises étrangères détachés pour travailler en France ont droit à une exonération partielle et provisoire de l'impôt sur le revenu. Cette exonération couvre la rémunération "complémentaire" directement liée au contribuable qui s'installe en France. Cela comporte notamment les indemnités versées pour compenser le coût additionnel de logement ou l'impôt additionnel ou cotisation sociale plus importante découlant du séjour en France, le remboursement des frais de déménagement, les voyages de reconnaissance et frais d'hôtel du contribuable et de sa famille. L'exonération est accordée pour une durée maximum de six ans.<sup>23</sup>

Les expatriés sont autorisés à déduire de leur revenu imposable les cotisations obligatoires versées sur le système de sécurité sociale de leur pays.<sup>24</sup>

Citoyens non-résidents de l'UE : carte de séjour nécessaire.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 32, Avril 2004

<sup>24</sup> Pricewaterhousecoopers/ZEW (Ed.) (2005) : International Taxation of Expatriates, (*Fiscalité internationale des expatriés*), Francfort/Main, p 21

<sup>25</sup> Temin-Socol, Nathalie/Combes, Anee Elisabeth (2003) : *Arbeitsrecht in Frankreich (Droit du travail en France)*, p 301, dans : Henssler, Martin/Braun, Axel (Ed.) (2003) : *Arbeitsrecht in Europa (Droit du travail en Europe)*, Cologne, p 239-301

## II.10 Allemagne

Les ressortissants étrangers employés en Allemagne sont couverts par le régime de sécurité sociale obligatoire. C'est pourquoi les travailleurs étrangers doivent verser des cotisations au régime obligatoire de l'assurance retraite, l'assurance-maladie, l'assurance-chômage, l'assurance invalidité et l'assurance vieillesse. Néanmoins, ils ne sont pas obligés de verser des cotisations pour une assurance accident. Les cotisations sont uniquement versées par l'employeur. Aucun remboursement au départ du pays.

Les employés étrangers détachés en Allemagne pendant une période fixe (au maximum un an, ou plus d'un an dans les cas exceptionnels) mais travaillant pour un employeur étranger peuvent rester affiliés à leur régime national.<sup>26</sup>

Depuis 1999, il existe une "Carte Verte" spéciale pour les spécialistes en informatique percevant un salaire minimum de 50 000 €. Le séjour maximum ne peut pas dépasser cinq ans. La fiscalité, l'assurance sociale et la retraite sont les mêmes que pour les autres employés en Allemagne.

Les cadres dont le salaire mensuel est supérieur à 5 200 € peuvent cotiser à une assurance santé privée.

Le plafond pour le calcul des cotisations de retraite ne dépasse pas 5 200 € par mois.

## II.11 Grèce

Aucune disposition spéciale pour les cadres expatriés en matière de fiscalité ou de législation.

## II.12 Hongrie

Les ressortissants de pays non européens doivent détenir un permis de séjour et un permis de travail.

Les ressortissants n'appartenant pas à l'UE et occupant un poste de directeur général, de représentant en chef, de membre d'un conseil d'administration (s'il y a des investissements étrangers dans l'entreprise) n'ont besoin que d'un permis de séjour. La même chose s'applique au personnel dirigeant des entreprises fondées en Hongrie (y compris investissements étrangers) comme par exemple pour le personnel de direction ou ayant des qualifications spéciales avec les compétences de pointe nécessaires à une prestation de services à l'organisation, pour le matériel de recherche, la technologie ou l'administration.

---

<sup>26</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 35, April 2005

Le personnel dirigeant n'est pas pris en compte dans les conventions collectives. Il est possible de poser des restrictions sur les contrats de plus de cinq ans.<sup>27</sup>

L'emploi des directeurs généraux est soumis au code du travail ou au Code civil.<sup>28</sup>

## II.13 Irlande

Pour l'impôt sur le revenu, des cotisations d'assurance sociale sont prélevées que l'emploi soit irlandais ou étranger (dans le second cas, on n'applique pas le système PAYE<sup>29</sup>). Dans cette situation, l'employeur est redevable directement pour le versement de ses propres cotisations d'assurance sociale et celle des employés. Une personne détachée en Irlande pendant un maximum de 12 mois peut décider de verser ses cotisations sociales dans son pays d'origine (pour les ressortissants de l'UE ou si des traités de sécurité sociale s'appliquent), pendant cinq ans au maximum (décision prise par le Ministère irlandais des affaires sociales).<sup>30</sup>

Dans la plupart des cas, les expatriés arrivant en Irlande conservent leur domicile en dehors du pays. Cela leur permet en général d'être imposés sur les salaires et les bénéfices perçus uniquement de sources hors d'Irlande et du Royaume-Uni. Ces personnes restent également des résidents non systématiques pendant un certain nombre d'années. On peut également les considérer comme non résidents et donc en dehors de la taxe sur les acquisitions de capital par rapport à certains transferts d'actifs non irlandais. En règle générale, il n'y a pas d'autres éléments spéciaux ayant un effet sur la fiscalité sur le revenu ou les bénéfices perçus par les expatriés.<sup>31</sup>

## II.14 Italie

Pour encourager l'immigration de scientifiques en Italie, la fiscalité de l'impôt sur le revenu pour les chercheurs employés ou travailleurs indépendants devenant résidents italiens entre 2003 et 2008 n'est assujettie qu'à un impôt sur le revenu d'un maximum de 10 % des revenus perçus. Ce montant est exonéré des cotisations IRAP (taxe régionale sur les activités productives). L'avantage s'applique à des fins fiscales sur

---

<sup>27</sup> CMS (Ed.) (2003) : *Arbeitsrechtliche Rahmenbedingungen in Ungarn (Conditions cadres du droit du travail en Hongrie)*, Vienne, p 4–5

<sup>28</sup> Gobert, Arne/Krisch, Imre (2003) : *Arbeitsrecht in Ungarn (Droit du travail en Hongrie)*, p 1256–57, dans : Henssler, Martin/Braun, Axel (Ed.) (2003) : *Arbeitsrecht in Europa (Droit du travail en Europe)*, Cologne, p 1233–76

<sup>29</sup> PAYE : abréviation de "Pay As You Earn" ou encore : Versements au fur et à mesure des revenus perçus

<sup>30</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 33, Juin 2004

<sup>31</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 30, Juin 2003

l'année fiscale d'acquisition de la résidence italienne ainsi qu'au cours des deux années fiscales suivantes.<sup>32</sup>

En règle générale :

Les cotisations de sécurité sociale versées à des organismes italiens par des personnes non résidentes travaillant en Italie n'entrent pas dans le revenu imposable des employés. Néanmoins, la cotisation ne peut en aucun cas être déduite du revenu global étant donné que l'Article 24 exclut la possibilité de déduire les éléments autorisés dans le calcul de l'impôt applicable aux personnes non résidentes. En règle générale, les expatriés ne bénéficient d'aucun privilège ou avantage fiscal particulier.<sup>33</sup>

Les expatriés sont autorisés à déduire de leur montant imposable les cotisations obligatoires versées sur le régime de sécurité sociale de leur pays.<sup>34</sup>

L'emploi des résidents non ressortissants de l'UE ou de l'OSCE est soumis à des dispositions spéciales.<sup>35</sup>

## II.15 Lettonie

Pas de dispositions spéciales pour les cadres expatriés en ce qui concerne la fiscalité ou la législation.<sup>36</sup>

## II.16 Lituanie

Pas de dispositions spéciales pour les cadres expatriés en ce qui concerne la fiscalité ou la législation.<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 32, Avril 2004

<sup>33</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 32, Avril 2004

<sup>34</sup> Pricewaterhousecoopers/ZEW (Ed.) (2005) : International Taxation of Expatriates, (*Fiscalité internationale des expatriés*), Francfort/Main, p 21

<sup>35</sup> Radoccia, Stafania/Crippa, Anna (2003) : Arbeitsrecht in Italien (*Droit du travail en Italie*), p 550, dans : Henssler, Martin/Braun, Axel (Ed.) (2003) : Arbeitsrecht in Europa (*Droit du travail en Europe*), Cologne, p 519–592

<sup>36</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 35, Juillet 2004

<sup>37</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 36, Novembre 2004

## II.17 Luxembourg

Pour ce qui est des cotisations sociales versées par les expatriés, un certain nombre d'actes internationaux a été signé par le Luxembourg pour couvrir les travailleurs migrants, notamment les textes EEC Reg. 1408/71 et 574/72.<sup>38</sup>

Les expatriés sont autorisés à déduire de leur montant imposable les cotisations obligatoires versées sur le régime de sécurité sociale de leur propre pays.<sup>39</sup>

Les marins non-résidents employés sur un vaisseau portant pavillon luxembourgeois sont assujettis à l'impôt sur le revenu au taux forfaitaire de 10 %, calculé sur 90 % de leur salaire brut. De même, ils bénéficient d'une déduction de 870 € par mois.<sup>40</sup>

## II.18 Malte

Les personnes prenant résidence à Malte sur la base du "permis de séjour permanent" (loi sur l'immigration) sont assujetties à un taux d'imposition fixe de 15 % de leur revenu perçu ou versé à Malte (montant imposable minimum de 2 800 MTL après application du double allègement fiscal). Ce régime est accordé sur demande à condition de remplir certaines conditions.<sup>41</sup>

## II.19 Pays-Bas

Les employés des entreprises étrangères provisoirement en poste aux Pays-Bas peuvent demander l'application de la règle des 30 % (auparavant 35 %) dans laquelle 30 % de leur revenu professionnel peut être versé exempt d'impôt pour compenser les coûts spécifiques encourus par les expatriés (encore appelés les "coûts extraterritoriaux").

Conditions :

- Le contribuable non-résident est embauché à l'étranger par un employeur national ; l'employeur doit prélever l'impôt sur le revenu conformément à l'Art. 6 LB
- Si l'employé est néerlandais ou s'il habite à l'étranger, cela n'est pas bloquant

---

<sup>38</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 35, Avril 2005

<sup>39</sup> Pricewaterhousecoopers/ZEW (Ed.) (2005) : International Taxation of Expatriates, (*Fiscalité internationale des expatriés*), Francfort/Main, p 21

<sup>40</sup> Kesti, Juhanni (Ed.) (2004) : European Tax Handbook 2004 (*Manuel fiscal européen, 2004*), IBFD (Ed.), Amsterdam, p 439

<sup>41</sup> Kesti, Juhanni (Hg.) (2004) : European Tax Handbook 20042004 (*Manuel fiscal européen, 2004*), IBFD (Hg.), Amsterdam, p 462f

- L'employé doit avoir un savoir-faire spécial, rarement disponible sur le marché du travail néerlandais. Le savoir-faire spécifique est déterminé par la combinaison des trois conditions ci-dessous :
  1. Niveau d'enseignement de l'employé
  2. Salaire net en ce qui concerne l'emploi aux Pays-Bas correspondant au salaire net dans le pays d'origine de l'expatrié, et
  3. Expérience professionnelle pertinente de l'employé par rapport à l'emploi spécifique. Si un certain niveau d'expérience est requis pour un emploi, il a néanmoins été clarifié que cette condition est considérée comme satisfaisante si l'expatrié peut justifier d'une expérience professionnelle d'au moins deux ans et demi sur un emploi comparable en dehors des Pays-Bas (lorsque la condition 3 n'est pas satisfaite, il reste possible de bénéficier de 30 % de cette règle si les conditions 1 et 2 sont remplies).

En règle générale : Les employés travaillant pour une entreprise internationale peuvent demander de bénéficier de la règle des 30 % lorsque, dans le cadre de la rotation professionnelle normale, ils sont détachés aux Pays-Bas, à condition de travailler pour cette entreprise internationale depuis plus de deux ans et demi. Cette clause des 30 % est accordée pendant une période maximale de 120 mois à partir de la prise de fonction aux Pays-Bas (cet élément est contrôlé par les autorités : si la personne a été préalablement employée dans le cadre de la règle des 30 %, ces périodes seront déduites. Les visites plus longues ou les périodes d'emploi plus courtes seront déduites).

L'employeur peut rembourser à l'employé les coûts exonérés d'impôt, à concurrence de 30 % maximum du salaire ainsi qu'une indemnité pour les coûts supplémentaires encourus à cause du séjour aux Pays-Bas. La règle des 30 % ne s'applique pas aux paiements versés en indemnité à la résiliation de l'emploi.<sup>42</sup>

Les expatriés travaillant aux Pays-Bas sont normalement assujettis au versement des mêmes cotisations que les résidents, des montants versés au régime d'État de la sécurité sociale. Si un expatrié est considéré comme non-résident partiel, ils doivent payer le taux d'imposition normal applicable aux deux premières tranches fiscales. Même s'il n'est pas soumis à cette règle, le taux d'imposition est de 1,8 % ou de 9,35 % en 2005.<sup>43</sup>

L'emploi des travailleurs non ressortissants de l'UE n'est possible que si aucun autre candidat n'est disponible au Pays-Bas ou au sein de l'UE. Le poste doit être publié pendant au moins cinq semaines à l'agence locale pour l'emploi ainsi que chez EURES.<sup>44</sup>

Les directeurs généraux ne sont pas pris en compte dans les conventions collectives.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 32, Avril 2004

<sup>43</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 35, Avril 2005

<sup>44</sup> Oosterbeek, Simone (2003) : *Arbeitsrecht in den Niederlanden (Droit du travail aux Pays-Bas)*, p 632, dans : Henssler, Martin/Braun, Axel (Ed.) (2003) : *Arbeitsrecht in Europa (Droit du travail en Europe)*, Cologne, p 593–653

<sup>45</sup> *ib.*, p 632

## II.20 Pologne

Les expatriés ont le droit de déduire de leur montant imposable les cotisations obligatoires versées sur le régime de sécurité sociale de leur pays.<sup>46</sup>

Contrat avec un employeur polonais : l'employé est tenu de cotiser au régime de sécurité sociale et d'assurance santé. Il n'y a pas de régime fiscal spécial en faveur des expatriés arrivant dans le pays.<sup>47</sup>

Employés étrangers : un permis de travail est nécessaire. Le permis est limité à une période maximum de 12 mois.

Exceptions :

- les directeurs généraux d'entreprises remplissant leurs fonctions pendant moins de 30 jours par an en Pologne
- les personnes dont le domicile se situe à l'étranger
- les employés nommés pour travailler en Pologne pendant un mois au maximum
- dans certains cas, les employés nommés pour travailler en Pologne pendant trois mois au maximum (installation ou réglage de machines)
- possibilité d'autres accords bilatéraux.<sup>48</sup>

Cadres : c'est le Code du travail qui s'applique s'il y a un contrat de travail.

Dérogation par rapport au Code du travail général : pas de revendications possibles pour le paiement d'heures supplémentaires, des temps de repos, etc.<sup>49</sup>

## II.21 Portugal

Dans le cadre de la réglementation européenne sur la sécurité sociale en vigueur au Portugal, les ressortissants de l'UE couverts par un régime de sécurité sociale obligatoire dans leur pays d'origine et travaillant provisoirement au Portugal sont couverts par le régime de sécurité social portugais sans avoir à cotiser au régime portugais. Pour les autres employés étrangers, il convient de vérifier s'ils sont couverts ou non par un accord sur la sécurité sociale signé entre le Portugal et leur propre pays.

---

<sup>46</sup> Pricewaterhousecoopers/ZEW (Ed.) (2005) : International Taxation of Expatriates, (*Fiscalité internationale des expatriés*), Francfort/Main, p 21

<sup>47</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 37, Mars 2005

<sup>48</sup> Dulewicz, Katarzyna/Zakrzewska-Brzuchalska, Zuzanna (2004): Arbeits- und sozialrechtliche Rahmenbedingungen in Polen (*Conditions cadres du droit du travail et du droit social en Pologne*), p 54f, dans : Hainz, Bernhard/Tinhofer, Andreas (Ed.) (2004) : Arbeits- und Sozialrecht in Mittel- und Osteuropa (*Droit du travail et droit social en Europe centrale et orientale*), Vienne, p 51–74

<sup>49</sup> ib., p 55

Il n'y a pas de dispositions spéciales pour les expatriés venant au Portugal ou quittant le pays. Néanmoins, dans le cadre de l'EBF (loi sur les incitations fiscales), une dérogation au régime de l'impôt sur le revenu s'applique dans le cadre d'accords internationaux ou sous condition de réciprocité dans les domaines suivants :

- salaire perçu par les cadres d'entités diplomatiques et consulaires étrangères ou par des organisations internationales
- bénéfice perçu par des entreprises de travaux publics étrangères ou des commissaires-priseurs sur des activités liées à l'OTAN et menées au Portugal
- revenu perçu par les expatriés dans le cadre d'accords de coopération entre états. Le Portugal applique néanmoins la méthode de l'exemption progressive sur ces revenus.<sup>50</sup>

Les personnes non ressortissantes de l'UE doivent détenir un permis de séjour et un contrat écrit, et certaines demandes s'appliquent en matière de réglementation minimale sur le contenu.<sup>51</sup>

## II.22 Roumanie

Il existe des traités fiscaux bilatéraux signés avec différents pays en matière de fiscalité sur le revenu et des revenus du capital.<sup>52</sup>

Il n'est possible d'employer un expatrié que si la personne en question possède un visa ainsi qu'un permis de travail. D'autres dispositions par traités bilatéraux sont également possibles. Les expatriés et membres d'un conseil d'administration ou de surveillance d'une entreprise roumaine peuvent obtenir un "visa d'affaires" : toutefois, il leur faut également un permis de travail !

Les contrats des cadres travaillant dans des entreprises roumaines sont soumis au Code civil et au droit des affaires roumains.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 35, Avril 2005

<sup>51</sup> Fedtke, Eberhard/Böhm-Amolly, Alexandra von (2003) : *Arbeitsrecht in Portugal (Droit du travail au Portugal)*, p.855, dans : Henssler, Martin/Braun, Axel (Ed.) (2003) : *Arbeitsrecht in Europa (Droit du travail en Europe)*, Cologne, p 831–901

<sup>52</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 36, Novembre 2004

<sup>53</sup> Petre, Irina (2004) : *Arbeits- und sozialrechtliche Rahmenbedingungen in Rumänien (Conditions cadres du droit du travail et du droit social en Roumanie)*, p 79, dans : Hainz, Bernhard/Tinhofer, Andreas (Ed.) (2004) : *Arbeits- und Sozialrecht in Mittel- und Osteuropa (Droit du travail et droit social en Europe centrale et orientale)*, Vienne, p 75–100

## II.23 Slovaquie

Les contrats de travail temporaires des cadres ne sont pas soumis à la réglementation stricte d'une durée maximum de ces contrats (en règle générale, trois ans au maximum. L'emploi temporaire ne peut pas être renouvelé avant 12 mois après résiliation).<sup>54</sup>

En règle générale :

Les employés étrangers d'entreprises slovaques sont, tout comme les ressortissants slovaques, assujettis au versement de cotisations au régime de sécurité sociale. Les employés étrangers d'entreprises étrangères sont exemptés de cette obligation. Les étrangers faisant des affaires en Slovaquie sont assujettis aux dispositions de la sécurité sociale si leurs revenus en tant que propriétaire unique sont d'origine slovaque. Un établissement permanent employant des personnes résidentes doit respecter les mêmes règles que pour les résidents permanents de Slovaquie.

Les expatriés peuvent déduire de leur montant imposable les cotisations obligatoires versées sur le régime de sécurité sociale de leur propre pays.<sup>55</sup>

Les expatriés sont assujettis à l'ITA (Loi fiscale internationale). Pas de règle spéciale (les règles précédentes ont été abrogées). Les étrangers sont considérés comme résidents ou non-résidents en fonction du nombre de jours passés sur le territoire slovaque.<sup>56</sup>

## II.24 Slovénie

En ce qui concerne les cadres, les formalités d'attribution de permis de travail de séjour seront simplifiées. Il existe une plus grande latitude pour les contrats de travail, notamment sur les questions telles que les limites sur les horaires, les horaires de travail, les pauses, le salaire, la responsabilité disciplinaire ou la résiliation.<sup>57</sup>

En règle générale :

---

<sup>54</sup> Ružička, Jaroslav/Szabó, Sylvia (2004) : Arbeits- und sozialrechtliche Rahmenbedingungen in der Slowakei (*Conditions cadres du droit du travail et du droit social en Slovaquie*), p 140, dans : Hainz, Bernhard/Tinhofer, Andreas (Ed.) (2004) : Arbeits- und Sozialrecht in Mittel- und Osteuropa (*Droit du travail et droit social en Europe centrale et orientale*), Vienne, p 137–155

<sup>55</sup> Pricewaterhousecoopers/ZEW (Ed.) (2005) : International Taxation of Expatriates, (*Fiscalité internationale des expatriés*), Francfort/Main, p 21

<sup>56</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 36, Novembre 2004

<sup>57</sup> Šnuderl, Marjana (2004) : Arbeits- und sozialrechtliche Rahmenbedingungen in Slowenien (*Conditions cadres du droit du travail et du droit social en Slovénie*), p 160, dans : Hainz, Bernhard/Tinhofer, Andreas (Ed.) (2004) : Arbeits- und Sozialrecht in Mittel- und Osteuropa (*Droit du travail et droit social en Europe centrale et orientale*), Vienne, p 157–173

Assujettissement à l'ITA (Loi fiscale internationale) et à une série de traités (yougoslaves) signés avec différents pays en matière d'impôts sur le revenu et les revenus du capital.

En ce qui concerne la sécurité sociale, il n'existe pas de dispositions spéciales pour les employés expatriés s'ils sont employés par une entité dont le siège se situe en Slovénie.<sup>58</sup>

Pas d'impôts prélevés sur le salaire si l'employé reste assujetti au régime de sécurité sociale de son pays.<sup>59</sup>

Les expatriés sont autorisés à déduire de leur revenu imposable les cotisations obligatoires versées sur le système de sécurité sociale de leur pays.<sup>60</sup>

## II.25 Espagne

Il existe différents traités bilatéraux sur la sécurité sociale.<sup>61</sup>

Il n'y a en général pas de dispositions spéciales. Néanmoins, sous certaines conditions, une personne venant travailler en Espagne peut décider d'être fiscalisée selon (a) la réglementation de l'impôt sur le revenu des personnes (c'est-à-dire, une fiscalité à taux progressif avec toutefois une déduction de certaines dépenses et indemnités) ou (b) la réglementation sur l'impôt sur le revenu des non-résidents (c'est-à-dire, une fiscalité à taux fixe de 25 % mais sans déduction des dépenses et des indemnités) pendant l'année fiscale où elle emménage en Espagne et les cinq années fiscales suivantes.

Conditions :

- ne pas avoir été résident en Espagne au cours des 10 années précédentes
- emménager en Espagne pour un contrat de travail
- travailler physiquement en Espagne pour une entreprise ou un organisme dont le siège est espagnol ou pour une entité résidente ou non-résidente située en permanence en Espagne
- en ce qui concerne le salaire, il n'y a pas d'exemption en matière d'impôt sur le revenu des non-résidents.

---

<sup>58</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 23, Juillet 2000

<sup>59</sup> Pricewaterhousecoopers/ZEW (Ed.) (2005) : International Taxation of Expatriates, (*Fiscalité internationale des expatriés*), Francfort/Main, p 52

<sup>60</sup> Pricewaterhousecoopers/ZEW (Ed.) (2005) : International Taxation of Expatriates, (*Fiscalité internationale des expatriés*), Francfort/Main, p 21

<sup>61</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 33, Juin 2004

Les revenus perçus directement par des travailleurs indépendants résidant en Espagne dans un pays couvert par un traité ne sont imposables qu'en Espagne, alors que s'ils sont perçus directement en Espagne par les résidents d'un pays couvert par un traité, ces revenus sont généralement exonérés d'impôt en Espagne.<sup>62</sup>

## II.26 Suède

Les employeurs ne sont pas tenus de prélever les cotisations de sécurité sociale sur les salaires, etc., si ces revenus sont exonérés dans le cadre du régime fiscal spécial du personnel étranger dirigeant et remplissant les conditions requises.<sup>63</sup>

Pour les cadres supérieurs, cette règle est commune aux conclusions des accords spéciaux sur la retraite.<sup>64</sup>

Allègement fiscal spécial allant jusqu'à trois ans pour le personnel étranger dirigeant, provisoirement employé en Suède par un employeur résident ou par un établissement d'une entreprise étrangère dont le siège permanent est en Suède. Conditions :

- Le contribuable est un ressortissant étranger qui n'a pas été résident en Suède pendant les cinq ans précédant l'année de prise de fonctions pour cet emploi temporaire
- Séjour de cinq ans au maximum
- Soit (1) l'emploi concerne un travail nécessitant des qualifications d'experts ou de recherche-développement dans certains domaines d'expertise, pour lesquels les difficultés de recrutement en Suède sont considérables, ou encore (2) le contribuable est employé pour occuper un poste de dirigeant ou un poste clé<sup>65</sup>
- Autorisation du Conseil sur la fiscalité des chercheurs.<sup>66</sup>

Le salaire du contribuable et les autres remboursements vis-à-vis de l'emploi en question sont soumis aux règles normales d'imposition sur le revenu, mais seuls 75 % du revenu sont imposables. Les remboursements des frais de déménagement, de départ du pays ou des frais scolaires sont considérés comme revenu non imposable.<sup>67</sup>

---

<sup>62</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 34, Novembre 2004

<sup>63</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 35, Avril 2005

<sup>64</sup> Nordlöf, Frederik (2003) : *Arbeitsrecht in Schweden (Droit du travail en Suède)*, p 1017, dans : Henssler, Martin/Braun, Axel (Ed.) (2003): *Arbeitsrecht in Europa (Droit du travail en Europe)*, Cologne, p 985–1031

<sup>65</sup> Pricewaterhousecoopers/ZEW (Ed.) (2005) : *International Taxation of Expatriates, (Fiscalité internationale des expatriés)*, Francfort/Main, p 33 ; IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 27, Mai 2002

<sup>66</sup> Kesti, Juhanni (Ed.) (2004) : *European Tax Handbook 2004 2004 (Manuel fiscal européen, 2004)*, IBFD (Ed.), Amsterdam, p 642

<sup>67</sup> Pricewaterhousecoopers/ZEW (Ed.) (2005) : *International Taxation of Expatriates, (Fiscalité internationale des expatriés)*, Francfort/Main, p 33 ; IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 27, Mai 2002

Les cadres dirigeants n'entrent pas dans les conventions collectives. De même, si l'entreprise n'appartient pas à une organisation sur le marché du travail, les conventions collectives ne s'appliquent pas.<sup>68</sup>

## II.27 Royaume-Uni

En ce qui concerne la sécurité sociale, le Royaume-Uni répond à ses engagements conformément aux traités et aux règlements européens. Il existe des accords réciproques avec tous les pays européens à l'exception de la Grèce, ainsi que des accords bilatéraux avec d'autres pays.<sup>69</sup>

Le paiement ou le remboursement des frais de déplacement de l'employé pour retourner dans son pays puis revenir au Royaume-Uni sont non imposables si la personne demeure au Royaume-Uni pour remplir ses fonctions pendant une période d'au moins 60 jours en continu.

Pour l'accompagnement ou la visite des conjoints ou des enfants : deux voyages aller-retour par personne sur une année fiscale. Ces déductions se limitent à une période de cinq ans à partir de l'arrivée au Royaume-Uni, suivie d'une période d'au moins deux ans pendant laquelle elle n'a pas été présente au Royaume-Uni.<sup>70</sup>

Cadres supérieurs : les contrats de travail se négocient individuellement. Caractéristiques : pas d'avantages financiers pour les directeurs (indemnités), période de préavis de 12 mois au maximum.<sup>71</sup>

Cadres moyens : pas d'application de la réglementation sur les 48 heures hebdomadaires de travail normales.<sup>72</sup>

---

<sup>68</sup> Malin Tumegård

<sup>69</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 33, Décembre 2003

<sup>70</sup> IBFD (Ed.) : GET-VI, Suppl. n° 33, Décembre 2003

<sup>71</sup> Harth, Angela/Taggart, Andrew (2003) : *Arbeitsrecht in Großbritannien (Droit du travail en Grande-Bretagne)*, p 405f, dans : Henssler, Martin/Braun, Axel (Ed.) (2003) : *Arbeitsrecht in Europa (Droit du travail en Europe)*, Cologne, p 397–453

<sup>72</sup> *ib.*, p 410

III. Récapitulatif des résultats de tous les pays

Type d'avantage	Autriche	Belgique	Bulgarie	Chypre
Dispositions spéciales pour les cadres expatriés	Non	Si détachement : exonération de l'impôt individuel sur le revenu.  Conditions : cadres étrangers, directeurs, experts de niveau supérieur et experts en recherche nommés par une entreprise ou un groupe étranger pour occuper provisoirement un poste en Belgique	Non	Non
<b>Fiscalité</b>				
Exonération fiscale pour les employés étrangers en général				20 % de déduction (maximum de 5 000 livres CYP par an) sur les rémunérations perçues de tous bureaux ou emplois à Chypre. L'exonération s'applique pendant trois ans au 1 <sup>er</sup> janvier suivant l'année de prise de fonctions.  Conditions : domicile en dehors de Chypre avant la prise de fonctions.
Exonération fiscale accordée aux employés étrangers pour cause de déménagement, etc. si ces coûts sont pris en charge ou remboursés par l'employeur	Jusqu'à 35 % d'impôts prélevés sur le salaire  Condition officielle : durée de résidence maximum : 5 ans			
<b>Conditions de travail</b>				
Dispositions spéciales / cadres pris en compte dans les conventions collectives ?	Certaines exceptions en ce qui concerne les horaires de travail des cadres sont possibles. Néanmoins, la réglementation concernant le paiement des heures supplémentaires entre dans les conventions	Détermination individuelle de la durée de préavis	Pas de permis de travail nécessaire	

## Recherche sur la situation juridique et fiscale des cadres

---

	collectives			
Conditions officielles	Cadres dirigeants et supérieurs	Revenu annuel brut supérieur à 50 554 €	Cadres, représentants, etc.	

Type d'avantage	République tchèque	Danemark	Estonie
Dispositions spéciales pour les cadres expatriés	Si détachement : 25 % de réduction fiscale  Conditions : professionnels étrangers ou experts détachés par une entreprise étrangère et ayant un statut de non résident.	Taux d'imposition 25 % (facultatif).  Conditions : personnes employées dans le secteur de la recherche-développement tel que défini par l'OCDE, dans le secteur public ou privé. Pas de limite sur la durée de séjour. Pas de salaire minimum.	Non
<b>Fiscalité</b>			
Exonération d'impôt pour les employés étrangers en général		Taux d'imposition 25 % (facultatif).  Conditions : emploi pour une durée maximum de 36 mois (prolongation jusqu'à 48 %) ; employeur résident ou établissement dont le siège permanent est danois pour un employeur non-résident. Les expatriés deviennent résidents. Pas de participation au management, au pilotage ou au capital de l'employeur ; salaire brut supérieur à 57 300 DKK par mois (ne s'applique pas si l'expatrié est recruté dans le cadre d'un projet de recherche reconnu) ; non assujetti pendant trois ans au paiement de l'impôt en tant que résident	
Exonération fiscale accordée aux employés étrangers pour cause de déménagement, etc. si ces coûts sont pris en charge ou remboursés par l'employeur			
<b>Conditions de travail</b>			
Dispositions spéciales / cadres pris en compte dans les conventions collectives ?		Dans le secteur public et financier : oui, à 99 %. Dans les autres secteurs privés : 15 %. Le reste représente des contrats individuels mais la plupart du temps, ils sont au même niveau que les conventions collectives, voire au-dessus.	
Conditions officielles		Cadres	

Type d'avantage	Finlande	France	Allemagne	Grèce
Dispositions spéciales pour les cadres expatriés	<p>Taux d'imposition forfaitaire de 35 % pendant les 24 premiers mois de l'emploi du contribuable (facultatif).</p> <p>Conditions : enseignants dans un établissement universitaire, chercheurs, experts (salaire minimum de 5 800 € par mois) résident en Finlande. L'emploi doit commencer au plus tard le 31 décembre 2007. Il doit être ininterrompu. La demande de fiscalité forfaitaire doit être faite dans les 30 jours après la prise des fonctions.</p>	Non	Non	Non
<b>Fiscalité</b>				
Exonération fiscale pour les employés étrangers en général				
Exonération fiscale accordée aux employés étrangers pour cause de déménagement, etc. si ces coûts sont pris en charge ou remboursés par l'employeur		<p>Oui, non assujetti à l'impôt sur le revenu des personnes</p> <p>Conditions officielles : indemnités d'expatriation versées aux employés étrangers qui sont provisoirement détachés au siège français ou au centre de logistique de groupes multinationaux. Détachement provisoire (six ans au maximum)</p>		
<b>Conditions de travail</b>				
Dispositions spéciales / cadres pris en compte dans les conventions collectives ?	Les membres dirigeants sont en général exclus de la réglementation sur les horaires de travail			
Conditions officielles	Être membre de la direction ou cadre supérieur			

Type d'avantage	Hongrie	Irlande	Italie	Lettonie	Lituanie	Luxembourg
Dispositions spéciales pour les cadres expatriés	Non	Non	10 % du revenu assujettis à l'impôt sur le revenu. Par ailleurs, exonération de la taxe régionale sur les activités productives.  Conditions officielles : scientifiques, experts ; trois ans accordés au maximum	Non	Non	Non
<b>Fiscalité</b>						
Exonération fiscale pour les employés étrangers en général						
Exonération fiscale accordée aux employés étrangers pour cause de déménagement, etc. si ces coûts sont pris en charge ou remboursés par l'employeur						
<b>Conditions de travail</b>						
Dispositions spéciales / cadres pris en compte dans les conventions collectives ?	1) permis de travail non nécessaire pour certains employés clés  2) pas d'application des conventions collectives, restriction possible sur les contrats dépassant 5 ans.					
Conditions officielles	1) l'entreprise a été créée en Hongrie (y compris les investissements étrangers) : personnel de direction, qualifications spéciales (compétences techniques de pointe nécessaires à une prestation de services à l'organisation, pour le matériel de recherche, la technologie ou l'administration) ;  2) personnel de direction					

Type d'avantage	Malte	Pays-Bas	Pologne	Portugal	Roumanie
Dispositions spéciales pour les cadres expatriés	Non	Non	Permis de travail nécessaire accordé sur une période limitée mais uniquement pour un maximum de 12 mois. Exceptions : directeurs généraux d'entreprise assumant leurs fonctions moins de 30 jours par an en Pologne, domicile à l'étranger et employés détachés pour un maximum d'un mois en Pologne, employés détachés pour un maximum de trois mois en Pologne dans certains cas (installation ou réglage de machines). Autres accords bilatéraux possibles.		"Visa d'affaires" pour personnel de direction
<b>Fiscalité</b>					
Exonération fiscale pour les employés étrangers en général	Taux d'imposition forfaitaire de 15 %.  Permis de séjour permanent, revenu perçu ou versé à Malte				Traités fiscaux bilatéraux signés avec différents pays en matière d'impôt sur le revenu et de revenus du capital
Exonération fiscale accordée aux employés étrangers pour cause de déménagement, etc. si ces coûts sont pris en charge ou remboursés par l'employeur		Demande pour bénéficier de 30 % non imposables sur le revenu imposable pendant dix ans au maximum.  Si détachement ou travail pour un groupe international pendant plus de deux ans et demi, embauche de l'étranger, savoir-faire spécifique et peu courant (niveau d'enseignement, niveau net de salaire, expérience professionnelle)			
<b>Conditions de travail</b>					
Dispositions spéciales / cadres pris en compte dans les conventions collectives ?		Les directeurs ne sont pas pris en compte dans les conventions collectives	Droit du travail applicable s'il y a contrat d'embauche, exceptions vis-à-vis du droit du travail général, pas de possibilité de rémunération		Visa d'affaires mais également nécessité d'avoir un permis de

## Recherche sur la situation juridique et fiscale des cadres

---

			des heures supplémentaires, des temps de repos, etc.		travail
Conditions officielles		Directeurs	Cadres supérieurs		Cadres supérieurs

Type d'avantage	Slovaquie	Slovénie	Espagne	Suède	Royaume-Uni
Dispositions spéciales pour les cadres expatriés					
<b>Fiscalité</b>					
Exonération fiscale pour les employés étrangers en général					
Exonération fiscale accordée aux employés étrangers pour cause de déménagement, etc. si ces coûts sont pris en charge ou remboursés par l'employeur					
<b>Conditions de travail</b>					
Dispositions spéciales / cadres non pris en compte dans les conventions collectives ?					
Conditions officielles					



### III. Sources et abréviations

CMS (Ed.) (2003): Arbeitsrechtliche Rahmenbedingungen in Tschechien (*Conditions cadres du droit du travail en République Tchèque*), Vienne

CMS (Ed.) (2003): Arbeitsrechtliche Rahmenbedingungen in Ungarn (*Conditions cadres du droit du travail en Hongrie*), Vienne

Hainz, Bernhard/Tinhofer, Andreas (Ed.) (2004): Arbeits- und Sozialrecht in Mittel- und Osteuropa (*Droit du travail et droit social en Europe centrale et orientale*), Vienne

Henssler, Martin/Braun, Axel (Ed.) (2003): Arbeitsrecht in Europa (*Droit du travail en Europe*), Cologne

International Bureau of Fiscal Documentation (*Bureau international de documentation fiscale*) (Ed.) : Loose-leaf collection: Guides to European Taxation (*Guide de la fiscalité européenne*) Vol. VI, Taxation of Individuals in Europe (*Fiscalité des personnes en Europe*)

Kesti, Juhanni (Ed.) (2004): European Tax Handbook 2004 (*Manuel fiscal européen, 2004*, IBFD (Ed.), Amsterdam

Pricewaterhousecoopers/ZEW (Ed.) (2005): International Taxation of Expatriates, (*Fiscalité internationale des expatriés*), Francfort/Main

[www.eurocadres.org/mobilnet](http://www.eurocadres.org/mobilnet)

CYP Livre chypriote

CZK Couronne tchèque

DKK Couronne danoise

ITA International Tax Act (*Loi fiscale internationale*)

MTL Lire maltaise

P&MS Cadres