

## *Le régime fiscal d'un salarié envoyé en mission à l'étranger*

Pour rester compétitives et trouver de nouveaux débouchés, les entreprises envoient en mission des salariés à l'étranger à la recherche de nouveaux fournisseurs et de nouveaux clients. La mobilité internationale des dirigeants et des salariés est ainsi devenue une composante essentielle du développement de l'entreprise.

Le traitement fiscal de la mobilité des salariés met en jeu des règles qui dérogent au droit commun.

Le droit français ne peut s'appliquer que si les conventions fiscales en vue d'éliminer les doubles impositions réservent le droit d'imposer la rémunération à la France. Il convient, donc, dans un premier temps, de s'assurer que l'application du dispositif conventionnel permet l'imposition en France. Tel est le cas si aucune convention n'a été signée avec le pays d'accueil ; tel est aussi le cas si une convention a été signée et si la mission à l'étranger réalisée pour le compte d'un employeur français n'excède pas 183 jours.

Si le droit français s'applique à la rémunération du salarié en mission à l'étranger, il faut, dans un second temps, vérifier si elle ne peut bénéficier d'une exonération. En effet, pour favoriser la mobilité le législateur a adopté un régime d'exonération totale ou partielle codifié sous l'article 81 A du Code général des impôts.

## Présentation générale

### 1 DANS QUELLES HYPOTHESES UN SALARIE DETACHE A L'ETRANGER EST-IL IMPOSABLE EN FRANCE ?

Le droit d'imposition est attribué à la France lorsque l'activité est exercée dans un Etat étranger qui n'a pas signé de convention fiscale. Dans cette hypothèse, la France est en droit d'imposer les salaires d'un salarié domicilié en France correspondant à une activité exercée à l'étranger et ceci même si l'Etat d'accueil les a déjà imposés.

Si une convention fiscale a été signée avec l'Etat d'accueil, ce qui est le plus souvent le cas, le droit d'imposition est réservé à la France, Etat de résidence, en cas de séjour temporaire à l'étranger. Le salarié résident français doit séjourner dans l'Etat étranger moins de 183 jours, travailler pour un employeur non résident de l'Etat étranger, et son salaire ne doit pas être une charge d'un établissement de l'employeur situé dans l'Etat étranger. Ces conditions sont ainsi remplies si une entreprise française envoie en mission pendant moins de six mois un de ses salariés dans un autre Etat dans lequel elle n'a pas d'établissement stable.

### 2 QUEL EST LE REGIME D'IMPOSITION D'UN SALARIE DETACHE A L'ETRANGER ?

Un résident de France, imposable en France pour une activité exercée à l'étranger, bénéficie d'un régime d'imposition particulier, dérogatoire au droit commun. En effet, afin d'encourager la mobilité des salariés, la France s'est dotée d'un régime incitatif. L'article 81 A du Code général des impôts institue un régime d'exonération soit totale soit partielle.

#### 2.1 Qui peut bénéficier du régime d'exonération totale ou partielle ?

Le bénéficiaire doit être un salarié, domicilié en France. Sont exclues les personnes qui ne sont pas titulaires d'un contrat de travail.

L'employeur doit être établi en France, dans un autre Etat de la Communauté, en Islande ou en Norvège.

L'activité doit être exercée à l'étranger, c'est-à-dire dans un Etat autre que la France et l'Etat de l'établissement de l'employeur lorsque celui-ci se situe dans la CEE, en Islande ou Norvège.

#### 2.2 Quel type d'activité est exonérée en totalité et à quelles conditions ?

Le 1-2° de l'article 81 A du Code général des impôts exonère en totalité les rémunérations de certaines activités limitativement énumérées exercées à l'étranger.

Bénéficiaire de l'exonération totale les salariés exerçant leur activité sur des chantiers ou sur des navires. L'activité doit être exercée à l'étranger pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs.

Bénéficiaire également d'une exonération totale les activités de prospection commerciale à l'étranger de plus de 120 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs.

#### 2.3 L'exonération partielle : Les primes d'expatriation

Lorsque les conditions pour être exonéré en totalité ne sont pas remplies, le II de l'article 81 A précité permet au salarié de bénéficier d'une exonération partielle. Il précise, en effet, qu'un salarié ne peut pas être imposé au titre des suppléments de rémunération qui lui sont versés en raison de son activité exercée à l'étranger.

## Note technique

Le résident de France imposable en France pour une activité exercée à l'étranger bénéficie d'un régime particulier, dérogame au droit commun. En effet, afin d'encourager la mobilité des salariés, la France s'est dotée d'un régime incitatif : l'article 81 A du Code général des impôts qui institue un régime d'exonération soit totale soit partielle.

L'article 81 A I exonère en totalité le salaire en cas de double imposition caractérisée ainsi que le salaire perçu en rémunération de certaines activités limitativement énumérées.

L'article 81 A II exonère partiellement le salaire dans les autres cas. Ce régime est plus connu sous le terme de régime d'exonération des primes d'expatriation.

L'article 81 A du Code général des impôts a fait l'objet d'une réforme importante en 2005, issue de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005, qui a consisté :

- à supprimer le critère de la nationalité ;
- et à étendre le dispositif aux salariés domiciliés en France employés non seulement par un employeur établi en France mais également par un employeur établi dans un autre Etat de la Communauté, en Islande ou en Norvège.

Les conditions communes aux exonérations totales et à l'exonération partielle ainsi que les modalités particulières de mise en œuvre des exonérations totales sont désormais regroupées au I de l'article 81 A du Code général des impôts.

Les conditions particulières relatives à l'exonération portant sur les suppléments de rémunération perçus par les salariés qui effectuent des séjours à l'étranger et ne peuvent se prévaloir du bénéfice d'une exonération totale d'impôt sont visées au II de l'article précité.

Cette réforme a été commentée dans l'instruction administrative publiée le 6 avril 2006 sous la référence 5 B-15-06.

Les dispositions de l'article 81 A du Code général des impôts s'appliquent sous réserve du respect de certaines conditions. Certaines de ces conditions sont communes aux exonérations totales et partielles alors que d'autres sont propres à chaque exonération.

### 1 LES CONDITIONS COMMUNES A L'EXONERATION TOTALE OU PARTIELLE

Les conditions communes à l'exonération totale et partielle sont prévues par le I de l'article 81 A du Code général des impôts.

#### 1.1 Le bénéficiaire

- Le bénéficiaire doit être domicilié en France. Il remplit donc au moins l'un des critères fixés par l'article 4 B du Code général des impôts.
- Le bénéficiaire doit être un salarié.

Sont exclues les personnes qui ne sont pas titulaires d'un contrat de travail. Ne peuvent donc pas bénéficier du régime de faveur les travailleurs indépendants et les mandataires sociaux, y compris ceux qui relèvent des traitements et salaires (gérants minoritaires, PDG Président du directoire). Toutefois, les mandataires sociaux titulaires d'un contrat de travail en raison de fonctions techniques peuvent bénéficier du dispositif à raison des rémunérations perçues pour les fonctions techniques réalisées à l'étranger dans le cadre de leur contrat de travail <sup>(1)</sup>.

**Remarque :** *Il ressort d'une réponse ministérielle <sup>(2)</sup> que la tolérance en faveur des mandataires sociaux titulaires d'un contrat de travail pour leurs fonctions techniques ne s'applique toutefois pas aux gérants majoritaires de SARL, dès lors que, selon la jurisprudence constante de la Cour de cassation, les intéressés n'ont jamais la qualité de salarié dans la mesure où ils cessent, du fait même de leur nomination, de se trouver, y compris dans l'exercice de leurs fonctions techniques, dans un état de subordination caractéristique du contrat de travail (Cass. soc. 7-2-1979 n° 266 ; Cass. soc. 8-10-1980 n° 2134 ; Cass. soc. 31-3-1982 n° 821). Par suite, les gérants majoritaires de SARL, auxquels « l'alignement du régime fiscal de leurs rémunérations sur celui des traitements et salaires n'a ni pour objet ni pour effet de conférer la qualité de salariés, ne sont pas susceptibles de bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu définie à l'article 81 A du Code précité ».*

<sup>(1)</sup> BOI 5 B-15-06 du 6 avril 2006 n°64

<sup>(2)</sup> RM Roubaud n° 96709 du 3 octobre 2006 et RM Marini n°23137 du 5 octobre 2006

## 1.2 L'employeur

L'employeur s'entend de l'entité juridique à laquelle le salarié est contractuellement lié.

Pour illustrer ce principe, l'administration <sup>(3)</sup> donne l'exemple suivant : Un groupe est constitué de la société mère établie aux Etats-Unis et de deux filiales dont l'une est établie au Canada et l'autre en France. Seuls les salariés qui sont contractuellement liés à la filiale établie en France peuvent bénéficier des dispositions de l'article 81 A du Code général des impôts.

L'employeur doit être établi :

- En France ;
- dans un autre Etat de la Communauté ;
- ou, dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (AEEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale (actuellement, seules sont concernées l'Islande et la Norvège et sont exclus la Suisse, Monaco, Andorre et le Liechtenstein).

## 1.3 L'activité

L'activité doit être exercée à l'étranger, c'est-à-dire dans un Etat autre que :

- La France (Les TOM sont considérés comme des Etats étrangers) ;
- L'Etat du lieu de l'établissement de l'employeur lorsque celui-ci se situe dans la CEE ou dans un Etat de l'AEEE ayant signé avec la France un accord d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

**Exemple issu de l'instruction administrative BOI 5 B-15-06 du 6 avril 2006 n°70**

Ainsi, une personne fiscalement domiciliée en France, employée par une entreprise établie en Allemagne, sera réputée exercer ses fonctions dans un Etat étranger au sens des dispositions de l'article 81 A si celles-ci se déroulent hors de France (lieu de son domicile fiscal) et d'Allemagne (lieu d'établissement de son employeur).

L'exonération prévue par l'article 81 A du Code général des impôts ne vise que les activités exercées directement à l'étranger. Sont exclues les activités accomplies en

France, même si elles ont pour but l'exportation.

## 1.4 Les critères qui ne jouent pas

- La nationalité du salarié et de l'employeur S'agissant de l'employeur, le critère retenu est le lieu d'implantation de l'établissement qui a signé le contrat de travail.
- Le lieu de paiement de la rémunération Il est indifférent qu'elle soit payée en partie ou en totalité en France ou à l'étranger.
- La prise en charge du salaire Il est indifférent que le salaire soit supporté par l'entreprise installée en France ou par un de ses établissements situés à l'étranger ou refacturé à une filiale à l'étranger.
- Le régime de protection sociale du salarié

## 2 L'EXONERATION TOTALE

Conformément aux dispositions du troisième alinéa de l'article 81 A du Code général des impôts, les salaires, perçus en raison d'une activité exercée à l'étranger, sont exonérés d'impôt sur le revenu si les bénéficiaires justifient remplir l'une des conditions suivantes :

- avoir été soumis dans l'Etat l'étranger à un impôt sur le revenu comparable à l'impôt français ;
- avoir exercé à l'étranger une des activités salariées limitativement énumérées pendant une durée minimale d'expatriation.

### 2.1 La clause générale d'élimination des doubles impositions

Les dispositions du 1° du I de l'article 81 A du Code général des impôts exonère totalement d'impôt sur le revenu les salaires perçus en rémunération d'une activité exercée à l'étranger dès lors que :

- Les conditions communes aux différentes exonérations (cf. ci-dessus) sont remplies ;
- et que le salarié démontre qu'il a acquitté dans l'Etat d'accueil un impôt général sur le revenu au moins égal au deux tiers de celui qu'il aurait supporté en France sur la même base.

<sup>(3)</sup> BOI 5 B-15-06 du 6 avril 2006 n°59

Cette disposition tient lieu de clause d'élimination des doubles impositions, en cas d'exercice de l'activité dans un Etat qui n'est pas lié à la France par une convention internationale.

Pour calculer la charge fiscale qui serait supportée en France, l'administration fiscale <sup>(4)</sup> prévoit de retenir les modalités suivantes :

- Déterminer la base imposable et le quotient familial normalement applicable en cas d'imposition en France ;
- Faire abstraction des autres revenus perçus par le contribuable (ou les membres de sa famille).
- Le second terme de la comparaison est constitué par le montant de l'impôt acquitté à l'étranger.

L'application du dispositif doit être demandée par voie de réclamation, produite dans les délais de droit commun. Elle suppose la production de toutes les pièces justificatives nécessaires à l'examen, en particulier :

- Une attestation de l'employeur ;
- Un avis d'imposition faisant apparaître les revenus imposés à l'étranger et le montant de l'impôt étranger correspondant.

L'administration ajoute que cette procédure contentieuse n'est à retenir que pour l'année de l'installation à l'étranger. Lorsque le contribuable exerce son activité dans le même pays pendant plusieurs années consécutives, il y a lieu de surseoir à l'imposition de la rémunération correspondant à cette activité dans la mesure où l'intéressé apporte la preuve que la condition tenant au montant de l'impôt acquitté à l'étranger était remplie pour l'année antérieure. Le sursis d'imposition est accordé jusqu'au 31 décembre de l'année suivant l'année de perception des salaires. Passé ce délai, il convient d'inviter le contribuable à produire, pour l'année d'imposition en cause, les pièces justificatives mentionnées ci-dessus et de procéder à une notification de redressement si ces renseignements ne sont pas fournis.

## 2.2 Exonération totale liée à la nature de l'activité exercée

Le 2° de l'article 81 A I du code général des impôts exonère en totalité les rémunérations de certaines activités, limitativement énumérées, exercées à l'étranger pendant une durée minimale.

Pour bénéficier de l'exonération totale, en plus des conditions générales exposées ci-dessus, le salarié doit démontrer :

- Qu'il a exercé l'une des activités limitativement prévues par la loi ;
- Au moins pendant la durée minimale requise

### 2.2.1 Une activité sur des chantiers ou sur un navire pendant plus de 185 jours

L'exonération n'est accordée que dans la mesure où les rémunérations se rapportent aux activités suivantes exécutées à l'étranger :

- Chantiers de construction ou montage, installation, mise en route et exploitation d'ensembles industriels, prospection et ingénierie (études préliminaires notamment) ;
- Recherche ou extraction de ressources naturelles ;
- Navigation à bord de navires immatriculés au registre international français.

#### **Remarque**

*Il convient de noter que dans le cadre de l'ancienne rédaction de l'article 81 A du Code général des impôts étaient visées les activités de prospection, de recherche ou d'extraction de ressources naturelles. Dans la nouvelle version du texte, les opérations de prospection ne sont pas visées mais l'administration précise toutefois que cette modification ne doit pas être interprétée comme une restriction du champ de l'exonération concernant les salariés travaillant dans le secteur des ressources naturelles, « la recherche des ressources naturelles » devant être entendue au sens large, c'est-à-dire y compris la prospection de telles ressources.*

Avec le temps, le dispositif a été progressivement étendu.

<sup>(4)</sup> D. admin. 5 F-1312 n° 5 du 20 juin 1998

- L'expression « chantier de construction » désigne, au sens large, les chantiers de tous travaux publics mais également des chantiers de construction privée ou des chantiers navals ;
- L'activité de recherche et de cueillette de plantes médicinales tropicales sont considérées comme se rattachant à la recherche et à l'extraction des ressources naturelles ;
- Les rémunérations exonérées s'entendent des salaires payés aussi bien aux personnels techniques qu'aux personnels administratifs qui les accompagnent ;
- Les agents affectés au montage et à la maintenance de matériels bénéficient également de l'exonération ;
- Enfin, le dispositif est étendu aux personnels d'entreprises sous-traitantes qui exercent, sur le même site que le donneur d'ordre, des fonctions techniques ou administratives qui se rattachent directement aux activités éligibles des donneurs d'ordre. L'administration fiscale <sup>(5)</sup> a précisé qu'il en est ainsi par exemple des personnels de restauration détachés sur des chantiers de construction (RM Ramonet, JOAN du 4 novembre 2002, p. 4020), ou de ceux qui assurent la sécurité des plates-formes de forage pétrolier, le remorquage des engins de forage ou l'acheminement du personnel travaillant sur la plate-forme entre celle-ci et la base terre, dès lors que ces activités se rattachent directement et de manière indispensable à celle d'extraction de ressources naturelles. Tel n'est pas le cas en revanche des marins embarqués sur des navires assurant le transport des matières premières extraites, dès lors que leur activité ne s'exerce pas sur le même site que l'exploitation des produits transportés.

L'activité doit, par ailleurs, être exercée à l'étranger pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs.

L'administration fiscale <sup>(6)</sup> a précisé que le décompte de cette période s'effectue par rapport à la durée de la mission à l'étranger, c'est-à-dire la période écoulée entre le premier départ et le retour définitif, en défalquant les seules périodes pendant lesquelles le salarié est revenu en France pour y exercer une activité.

Pour le calcul des 183 jours, sont retenus non seulement les jours de travail à l'étranger mais aussi les congés de récupération et les congés payés auxquels donne droit l'activité exercée à l'étranger lorsqu'ils sont pris en France. Les congés pour accident de travail ou pour maladie sont assimilés à l'activité exercée à l'étranger.

#### Discontinuité de l'activité

*En cas de discontinuité de l'activité, seuls sont exonérés les salaires versés en rémunération de l'activité exercée à l'étranger qui se rapportent à la période de 12 mois consécutifs pour laquelle la condition relative à la durée de l'activité est remplie.*

#### Mission exercée à l'étranger chevauchant deux années civiles

*La mise en œuvre de cette mesure d'exonération soulève une difficulté lorsque, à la date du 31 décembre de l'année d'imposition, la durée d'activité exercée à l'étranger n'a pas encore atteint 183 jours.*

*Pour pouvoir bénéficier immédiatement du régime d'exonération, le salarié doit déposer une déclaration provisoire indiquant le montant de ses autres revenus, accompagnée d'une attestation de son employeur indiquant la durée probable de son activité à l'étranger ainsi que celle du chantier. Il doit produire avant le 31 décembre suivant :*

- *les pièces justificatives prouvant que son activité a été exercée à l'étranger pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs.*

(5) BOI 5 B-15-06 du 6 avril 2006 n° 25

(6) BOI 5 b-15-06 n° 35 du 6 avril 2006

- une déclaration rectificative faisant apparaître le montant global des revenus (y compris la rémunération perçue à raison de l'activité exercée à l'étranger), si son activité se révèle finalement être inférieure à 183 jours.

### 2.2.2 Une activité de prospection commerciale à l'étranger de plus de 120 jours

L'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005 a étendu le bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu, accordée au titre de certaines activités, aux salariés qui exercent une activité de prospection commerciale hors de France pendant une durée supérieure à 120 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs.

#### **Remarque**

*L'administration fiscale admettait déjà (BOI 5 B-24-77, n° 36) que les salariés dont les rémunérations se rapportaient à la prospection puissent prétendre à l'exonération dès lorsqu'il était établi que cette prospection conditionnait l'implantation de sociétés françaises à l'étranger.*

*L'établissement du lien de causalité entre l'intervention de la personne en charge de la prospection commerciale et l'implantation d'une société à l'étranger était en fait difficile à établir et par suite source de contentieux. En outre, cette implantation pouvait survenir après plusieurs années de négociations, ce qui rendait alors malaisée l'application de l'exonération.*

*Les nouvelles dispositions viennent donc légaliser une ancienne tolérance administrative tout en la simplifiant et en élargissant son champ d'application.*

Dans cette hypothèse, les conditions communes à toutes les exonérations doivent être respectées et le contribuable doit, d'une part, avoir au sein de l'entreprise une fonction le rattachant à la prospection commerciale et d'autre part, exercer celle-ci sur les marchés étrangers.

Le salarié doit être investi d'une mission commerciale par son employeur. Elle est inscrite dans son contrat de travail ou

prend simplement la forme d'une attestation de l'employeur.

Cette mission se traduit par des actions concrètes (visites, réunions, salons..).

L'activité de prospection à l'étranger doit être de plus de 120 jours au cours de 12 mois consécutifs. Le décompte est le même que pour la durée de 183 jours (Cf. ci-dessus).

## 3 L'EXONERATION PARTIELLE - LES PRIMES D'EXPATRIATION

Lorsque les conditions pour être exonéré en totalité ne sont pas remplies, le II de l'article 81 A du Code général des impôts permet au salarié de bénéficier d'une exonération partielle. Il précise, en effet, qu'un salarié ne peut pas être imposé au titre des suppléments de rémunération qui lui sont versés en raison de son activité exercée à l'étranger si les conditions ci-après sont simultanément respectées. Ces conditions sont liées au lieu de séjour et à la détermination et au montant des suppléments de rémunération.

### 3.1 Les conditions liées au séjour

Les suppléments de rémunération doivent être versés en contrepartie de séjours effectués **dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur**. Tout déplacement doit donc être engagé pour des raisons professionnelles qui se rattachent à l'intérêt de l'employeur. Sont donc exclus les jours de congés pris à l'occasion du déplacement professionnel.

Il est à noter que, désormais, sont retenus les déplacements au sein d'un groupe auquel appartient l'entreprise qui emploie le salarié (réunions, audit, formation interne).

Pour qu'un déplacement professionnel puisse être retenu, il doit, par ailleurs, être justifié par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective **d'au moins 24 heures dans un autre Etat**. Le temps de transport n'est pas pris en compte dans la mesure où cette durée s'entend de l'intervalle de temps qui s'écoule entre la date d'arrivée dans l'Etat de séjour et la date de départ de celui-ci.

La durée doit être ininterrompue.

#### Déplacements interEtats

Lorsque le salarié se déplace entre plusieurs Etats, sans revenir en France, la durée du séjour est décomptée à partir de l'arrivée dans le premier Etat.

Pour justifier de la durée du séjour à l'étranger et du respect de la condition des 24 heures consécutives, l'administration précise que tous moyens de preuve sont admis. Il en est ainsi des notes d'hôtels, notes de frais, cartes d'embarquement ou autres titres de transport...

### 3.2 Les conditions liées au supplément de rémunération

- La détermination du supplément de rémunération doit être préalable à chaque séjour hors de France  
Le contrat de travail ou l'avenant doit renvoyer à des grilles définies dans le règlement intérieur. Pour les missions ponctuelles et de courte durée l'entreprise peut s'en tenir à l'établissement de lettres de mission.
- Le supplément doit être en rapport avec le déplacement  
Le supplément de rémunération doit être en rapport avec le nombre de déplacements, leur durée et le lieu des déplacements.
- Le supplément est plafonné

Le supplément ne peut excéder 40 % de la rémunération versée. Par rémunération, il faut entendre la rémunération fixe ou variable (primes, bonus ou intéressement) à l'exception des suppléments de rémunération attribués au titre des séjours effectués dans d'autres Etats que la France et que celui du lieu d'établissement de l'employeur.

#### Exemple issu du BOI 5 B-15-06 du 6 avril 2006 n° 88

Soit un salarié dont la rémunération annuelle de référence s'élève à 200 000 € et qui justifie de 100 jours d'activité à l'étranger sur une durée d'activité effective annuelle de 220 jours.

Sous réserve que le calcul des suppléments de rémunération tienne compte de la destination et du nombre des déplacements, le montant maximum des majorations de salaire susceptibles de bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu, s'élève à :

$$200\,000 \times 0,4 \times 100 / 220 = 36\,362 \text{ €}.$$

## Annexes

### → Référence législative

- Article 81 A du Code général des impôts

### → Référence administrative

- Bulletin Officiel des impôts 5 B-15-06 du 6 avril 2006

### → Références documentaires

- Mémento Pratique F. Lefebvre Fiscal, édition 2007, n°485
- Documentation pratique F. Lefebvre : IRPP VII 22100

**Article 81 A du Code général des impôts  
(Texte consolidé)**

- I. - Les personnes domiciliées en France au sens de l'article 4 B qui exercent une activité salariée et sont envoyées par un employeur dans un Etat autre que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison des salaires perçus en rémunération de l'activité exercée dans l'Etat où elles sont envoyées.

L'employeur doit être établi en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

L'exonération d'impôt sur le revenu mentionnée au premier alinéa est accordée si les personnes justifient remplir l'une des conditions suivantes :

1° Avoir été effectivement soumises, sur les rémunérations en cause, à un impôt sur le revenu dans l'Etat où s'exerce leur activité et sous réserve que cet impôt soit au moins égal aux deux tiers de celui qu'elles auraient à supporter en France sur la même base d'imposition ;

2° Avoir exercé l'activité salariée dans les conditions mentionnées aux premier et deuxième alinéas :

- soit pendant une durée supérieure à cent quatre-vingt-trois jours au cours d'une période de douze mois consécutifs lorsqu'elle se rapporte aux domaines suivants :
  - a) Chantiers de construction ou de montage, installation d'ensembles industriels, leur mise en route, leur exploitation et l'ingénierie y afférente ;
  - b) Recherche ou extraction de ressources naturelles ;
  - c) Navigation à bord de navires immatriculés au registre international français,
    - soit pendant une durée supérieure à cent vingt jours au cours d'une période de douze mois consécutifs lorsqu'elle se rapporte à des activités de prospection commerciale.

Les dispositions du 2° ne s'appliquent ni aux travailleurs frontaliers ni aux agents de la fonction publique.

- II. - Lorsque les personnes mentionnées au premier alinéa du I ne remplissent pas les conditions définies aux 1° et 2° du même I, les suppléments de rémunération qui leur sont éventuellement versés au titre de leur séjour dans un autre Etat sont exonérés d'impôt sur le revenu en France s'ils réunissent les conditions suivantes :

1° Etre versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur ;

2° Etre justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins vingt-quatre heures dans un autre Etat ;

3° Etre déterminés dans leur montant préalablement aux séjours dans un autre Etat et en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et, d'autre part, avec la rémunération versée aux salariés compte non tenu des suppléments mentionnés au premier alinéa. Le montant des suppléments de rémunération ne peut pas excéder 40 % de celui de la rémunération précédemment définie.

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**5 B-15-06**

**N°63 du 6 AVRIL 2006**

IMPOT SUR LE REVENU. ARTICLE 81 A. EXONERATIONS TOTALE ET PARTIELLE DES SALAIRES PERCUS PAR LES SALARIES DOMICILIES EN FRANCE QUI EXERCENT LEUR ACTIVITE DANS UN ETAT AUTRE QUE LA FRANCE ET QUE CELUI DU LIEU DE L'EMPLOYEUR (ARTICLE 51 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2005 N°2005-1720 DU 30 DECEMBRE 2005).

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

NOR : BUD F 06 20424J

**Bureau C 1**

## PRESENTATION

L'article 81 A du code général des impôts (CGI), issu de l'article 9 de la loi n°76-1234 du 29 décembre 1976 qui a réformé la territorialité de l'impôt sur le revenu, exonère d'impôt sur le revenu, soit totalement, soit partiellement, les traitements et salaires perçus par les contribuables fiscalement domiciliés en France lorsqu'ils sont envoyés à l'étranger par un employeur établi en France pour y exercer leurs fonctions.

L'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005 modifie ce dispositif sur différents points :

- son champ d'application est redéfini ;
- le bénéfice de l'exonération d'impôt accordée au titre de l'exercice de certaines activités est étendu aux salariés qui exercent une activité de prospection commerciale hors de France pendant une durée supérieure à 120 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs ;
- enfin, les conditions d'application de l'exonération d'impôt sur le revenu des suppléments de rémunération liés aux séjours effectués hors de France sont précisées.

Cette instruction commente les dispositions mentionnées ci-dessus, qui s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2006.

Elle précise également différents points qui ont fait l'objet d'interprétations jurisprudentielles ainsi que les conditions d'application de l'article 7 de la loi n°2005-412 du 3 mai 2005 portant création du registre international français (RIF). Aux termes de cet article, les marins embarqués sur des navires immatriculés à ce registre sont en effet éligibles, sous certaines conditions, au bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu prévue à l'article 81 A du CGI.

•

## SOMMAIRE

---

<b>Section 1 : Rappel des dispositions applicables avant l'entrée en vigueur de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005</b>	<b>2</b>
Sous-section 1 : Champ d'application du dispositif commun à toutes les exonérations (exonération totale ou partielle)	4
<b>A. LES REMUNERATIONS DOIVENT ETRE IMPOSEES DANS LA CATEGORIE DES TRAITEMENTS ET SALAIRES</b>	<b>5</b>
<b>B. L'ACTIVITE DOIT ETRE EXERCEE A L'ETRANGER</b>	<b>7</b>
I. Principes	7
II. Cas particuliers	9
<b>1. Travailleurs frontaliers</b>	<b>9</b>
<b>2. Marins-pêcheurs et salariés embarqués sur un navire immatriculé au Registre International Français (RIF)</b>	<b>10</b>
<b>C. LE BENEFICIAIRE DE LA REMUNERATION DOIT ETRE DE NATIONALITE FRANÇAISE ET FISCALEMENT DOMICILIE EN FRANCE</b>	<b>12</b>
<b>D. L'EXERCICE DE L'ACTIVITE HORS DE FRANCE DOIT PROCEDER D'UNE DEMANDE DE L'EMPLOYEUR</b>	<b>14</b>
<b>E. L'EMPLOYEUR DOIT ETRE ETABLI EN FRANCE</b>	<b>15</b>
Sous-section 2 : Conditions spécifiques aux exonérations totales et à l'exonération limitée aux suppléments de rémunération liés à l'expatriation	17
<b>A. LES CAS D'EXONERATION TOTALE</b>	<b>18</b>
I. Le contribuable peut justifier avoir acquitté dans l'Etat d'exercice de l'activité un impôt général sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qu'il aurait supporté en France sur la même base d'imposition	18
II. Le contribuable exerce l'une des activités limitativement prévues par la loi et peut justifier d'une durée minimale d'expatriation de 183 jours	19
<b>1. L'activité doit correspondre à l'une de celles limitativement visées à l'article 81 A</b>	<b>21</b>
a) Les activités initialement prévues	21

---

● <b>La loi énumère limitativement la liste des activités éligibles à l'exonération d'impôt sur le revenu</b>	<b>21</b>
● <b>La jurisprudence et la doctrine ont précisé la définition de ces activités</b>	<b>22</b>
➤ <i>Définition des chantiers de construction</i>	<b>22</b>
➤ <i>Définition de l'activité de montage</i>	<b>23</b>
➤ <i>Définition des activités de prospection, recherche et extraction de ressources naturelles</i>	<b>24</b>
➤ <i>Cas particulier du personnel d'entreprises sous-traitantes</i>	<b>25</b>
b) L'extension aux marins embarqués à bord de navires immatriculés au registre international français (RIF)	<b>26</b>
<b>2. L'activité doit être exercée pendant une durée de 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs</b>	<b>34</b>
<b>B. L'EXONERATION DES SUPPLEMENTS DE REMUNERATION LIES A L'EXPATRIATION</b>	<b>41</b>
I. La doctrine encadre strictement le principe de l'exonération...	<b>42</b>
<b>1. L'exonération ne s'applique qu'aux suppléments de rémunération directement liés à des déplacements à l'étranger, effectués dans l'intérêt de l'entreprise</b>	<b>43</b>
<b>2. Le supplément de rémunération doit être fixé préalablement au séjour à l'étranger</b>	<b>47</b>
<b>3. La rémunération doit être strictement proportionnelle à la durée de séjour</b>	<b>48</b>
<b>4. Le supplément de rémunération doit rester dans des limites compatibles avec la rémunération principale</b>	<b>49</b>
II. ... dont la mise en œuvre a été assouplie par la jurisprudence en ce qui concerne notamment les modalités de détermination des suppléments de rémunération et la nature des déplacements justifiant des émoluments supplémentaires éligibles à l'exonération	<b>50</b>
<b>1. La détermination des suppléments de rémunération éligibles à l'exonération d'impôt sur le revenu a été assouplie</b>	<b>50</b>
<b>2. La nature des déplacements justifiant des suppléments de rémunération éligibles à l'exonération a été élargie</b>	<b>51</b>
<b>Section 2 : Incidences des dispositions de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005</b>	<b>53</b>
Sous-section 1 : L'article 51 de la loi de finances rectificative met les dispositions existantes en conformité avec le droit communautaire et en précise la portée	<b>56</b>
<b>A. LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 81 A SONT MISES EN CONFORMITE AVEC LE DROIT COMMUNAUTAIRE</b>	<b>56</b>
<b>B. LA PORTEE DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 81 A EST PRECISEE PAR LA LOI</b>	<b>60</b>

I. Le champ d'application commun à toutes les exonérations mentionnées à l'article 81 A est précisé	62
<b>1. La loi redéfinit les personnes éligibles aux exonérations...</b>	<b>62</b>
a) Le bénéfice des exonérations est recentré sur les salariés	62
b) Cas particulier des agents de la fonction publique	65
● <b>Définition des personnes concernées</b>	<b>66</b>
● <b>Modalités d'application de l'article 81 A</b>	<b>67</b>
<b>2. ...et substitue à la notion d'« étranger », celle d'« exercice d'une activité dans un Etat autre que la France et que celui du lieu d'établissement de l'employeur »</b>	<b>69</b>
II. Les conditions d'exonération des suppléments de rémunération liés à l'expatriation sont encadrées par la loi (II de l'article 81 A modifié)	72
<b>1. Les suppléments de rémunération sont versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur</b>	<b>74</b>
<b>2. Les suppléments de rémunération doivent être justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins 24 heures dans un autre Etat</b>	<b>76</b>
<b>3. Les suppléments de rémunération doivent être déterminés dans leur montant préalablement aux séjours dans un autre Etat et en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et, d'autre part, avec la rémunération versée aux salariés compte non tenu des suppléments de rémunération ; le montant des suppléments de rémunération ne peut pas excéder 40% de la rémunération</b>	<b>79</b>
a) La détermination préalable du montant des suppléments de rémunération	79
b) Les suppléments de rémunération doivent être déterminés en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et d'autre part avec la rémunération versée aux salariés compte non tenu des suppléments de rémunération ; ils ne peuvent en aucun cas excéder 40% de la rémunération versée aux salariés, abstraction faite des suppléments de rémunération eux-mêmes	82
● <b>Les suppléments de rémunération liés à l'expatriation doivent être en rapport avec le nombre, la durée et le lieu des déplacements...</b>	<b>82</b>
● <b>...et ne peuvent en aucun cas excéder 40 % de la rémunération versée</b>	<b>84</b>
➤ <i>Définition de la rémunération à retenir</i>	86
➤ <i>Calcul des suppléments de rémunération</i>	87
<b>4. Cas particulier des déplacements à l'étranger réalisés en 2005 et ayant donné lieu à des suppléments de rémunération payés en 2006</b>	<b>90</b>

<b>C. INCIDENCE SUR LES AUTRES REVENUS DES EXONERATIONS D'IMPOT PREVUES A L'ARTICLE 81 A</b>	<b>91</b>
I. Les suppléments de rémunération exonérés d'impôt sont pris en compte pour le calcul du taux effectif	91
II. Les revenus exonérés totalement ou partiellement en application de l'article 81 A doivent être indiqués sur la déclaration de revenus afin de permettre le calcul du taux effectif	94
 Sous-section 2 : Le champ d'application de l'exonération totale d'impôt sur le revenu accordée au titre de l'exercice de certaines activités à l'étranger est étendu aux personnes qui prospectent les marchés étrangers	 95
 <b>A. CHAMP D'APPLICATION DE LA MESURE</b>	 99
I. Les conditions communes à toutes les exonérations prévues à l'article 81 A doivent être réunies	100
II. Le contribuable doit d'une part avoir au sein de l'entreprise une fonction le rattachant à la prospection commerciale et d'autre part exercer celle-ci sur les marchés étrangers	101
 <b>1. L'activité commerciale de la personne doit consister dans la prospection de marchés étrangers</b>	 101
<b>2. Le contribuable doit en outre exercer une fonction commerciale de vente ou d'exportation au sein de l'entreprise qui l'emploie</b>	 103
 <b>B. L'ACTIVITE DE PROSPECTION COMMERCIALE DANS LES ETATS ETRANGERS DOIT ETRE DE PLUS DE 120 JOURS AU COURS DE 12 MOIS CONSECUTIFS</b>	 104
I. Définition du principe	104
II. Cas particulier des salariés ayant exercé leur activité à cheval sur les années 2005 et 2006	107
 <b>Section 3 : Obligations des employeurs et des salariés</b>	 110
 <b>A. OBLIGATIONS RELATIVES AUX EMPLOYEURS</b>	 110
<b>B. OBLIGATIONS RELATIVES AUX CONTRIBUABLES SALARIES</b>	112
 <b>Section 4 : Entrée en vigueur</b>	 113
 <b>Annexe I : Article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005 n°2005-1720 du 30 décembre 2005</b>	
<b>Annexe II : Loi n°2005-412 du 3 mai 2005 relative à la création du registre international français</b>	
<b>Annexe III : Décret n° 2006-142 du 10 février 2006 relatif à la création du guichet unique prévu par la loi n° 2005-412 du 3 mai 2005 relative à la création du registre international français</b>	
<b>Annexe IV : Tableau synthétique des différents arrêts de jurisprudence – principes posés par ces arrêts</b>	

1. L'article 81 A du CGI, issu de l'article 9 de la loi n°76-1234 du 29 décembre 1976 portant réforme de la territorialité de l'impôt sur le revenu, exonère totalement ou partiellement d'impôt sur le revenu, sous certaines conditions, les traitements et salaires perçus en raison d'une activité exercée à l'étranger.

Le dispositif actuel (section 1) a été sensiblement modifié par l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005 dont les dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2006 (section 2).

Sauf indication contraire, les articles cités sont ceux du CGI ou de ses annexes.

### **Section 1 : Rappel des dispositions applicables avant l'entrée en vigueur de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005**

2. Les dispositions de l'article 81 A se sont appliquées pour la première fois aux revenus de 1977 et ont été commentées par l'instruction du 26 juillet 1977 (BOI 5 B-24-77 n° 31 à 37). La jurisprudence et la doctrine ont également apporté différentes précisions sur de nombreux points du dispositif. L'article 7 de la loi n° 2005-412 du 3 mai 2005 relative à la création du registre international français (RIF) a pour sa part étendu le bénéfice de l'article 81 A aux marins embarqués à bord de navires immatriculés à ce registre.

3. Le dispositif et les évolutions qu'il a connues de son institution jusqu'à l'entrée en vigueur de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005 sont retracés ci-après à travers, d'une part le rappel du champ d'application de la mesure commun à toutes les exonérations et, d'autre part, les conditions particulières à chacune des exonérations, exonération totale ou partielle.

Sous-section 1 : Champ d'application du dispositif commun à toutes les exonérations (exonération totale ou partielle)

4. Le I de l'article 81 A, dans sa rédaction antérieure à l'adoption de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005, subordonne le bénéfice des exonérations d'impôt sur le revenu à cinq conditions, communes à l'ensemble des exonérations :

- les rémunérations perçues à raison de l'activité exercée doivent donner lieu à imposition sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires ;
- la rémunération doit, pour bénéficier de l'exonération, correspondre à une activité exercée à l'étranger ;
- le bénéficiaire de la rémunération doit être de nationalité française et fiscalement domicilié en France ;
- l'exercice de l'activité doit procéder d'une demande de l'employeur ;
- enfin, l'employeur doit lui-même être établi en France.

#### **A. LES REMUNERATIONS DOIVENT ETRE IMPOSEES DANS LA CATEGORIE DES TRAITEMENTS ET SALAIRES**

5. Cette condition exclut du champ d'application de la mesure toutes les activités professionnelles indépendantes à caractère agricole, commercial, artisanal ou libéral imposées à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles, des bénéfices industriels ou commerciaux ou des bénéfices non commerciaux.

6. Le dispositif a en effet été conçu afin d'inciter les salariés à s'expatrier. Toutefois, la jurisprudence a considéré que les mandataires sociaux figuraient au nombre des personnes pouvant prétendre au bénéfice des exonérations, dès lors que leurs rémunérations sont imposées dans la catégorie des traitements et salaires (Conseil d'Etat 14 juin 1989, n° 59428, de Pol). Il en est ainsi, par exemple, des présidents-directeurs généraux, des présidents du directoire ou encore, des gérants minoritaires de SARL.

## **B. L'ACTIVITE DOIT ETRE EXERCEE A L'ETRANGER**

### I. Principes

7. La notion d'« étranger » n'est pas définie par la loi. Pour sa part, la doctrine administrative assimile à l'étranger, tout lieu relevant de la souveraineté fiscale d'un Etat ou territoire<sup>1</sup> autre que la France (cf. DB 5 B 1122 n°20).

8. La France s'entend des départements métropolitains et d'outre-mer de la République française, y compris la mer territoriale qui leur est adjacente et au-delà de celle-ci, les zones sur lesquelles, en conformité avec le droit international, elle dispose de droits souverains pour l'exploitation et l'exploration des ressources naturelles des fonds marins, de leur sous-sol et des eaux adjacentes.

### II. Cas particuliers

#### 1. Travailleurs frontaliers

9. Les travailleurs frontaliers exerçant leur activité à l'étranger durant la journée et rentrant quotidiennement à leur domicile en France ne bénéficient pas des exonérations totale ou partielle prévues à l'article 81 A. En effet, la partie de la journée de travail des personnes concernées qui se déroule dans l'Etat du lieu d'exercice des fonctions ne peut être assimilée à un « séjour » au sens de la jurisprudence (CE 10 janvier 1992, Koch et note du 23 mai 1991, BOI 5 B-11-91). Par suite, les travailleurs frontaliers placés dans cette situation ne sont pas réputés expatriés.

#### 2. Marins-pêcheurs et salariés embarqués sur un navire immatriculé au Registre International Français (RIF)

10. Compte tenu du caractère spécifique de l'activité de pêche, il a été admis que les marins-pêcheurs dont les rémunérations sont imposées dans la catégorie des salaires et qui sont embarqués sur des navires qui appartiennent à l'une des trois premières catégories de navigation relatives à la réglementation sur la sauvegarde de la vie humaine en mer et la prévention de la pollution, c'est-à-dire des bateaux autorisés à pratiquer la pêche en dehors des eaux territoriales françaises (au-delà des 12 milles), puissent bénéficier de l'exonération partielle d'impôt sur le revenu, dans les conditions définies par l'instruction du 4 mars 2005 (BOI 5 B-13-05).

11. En outre, en vertu des dispositions de la loi portant création du registre international français (loi n°2005-412 du 3 mai 2005), les marins embarqués sur des navires immatriculés à ce registre sont également éligibles aux dispositions de l'article 81 A (cf. infra n°26 à 33).

## **C. LE BENEFICIAIRE DE LA REMUNERATION DOIT ETRE DE NATIONALITE FRANÇAISE ET FISCALEMENT DOMICILIE EN FRANCE**

12. La condition tenant à la nationalité du contribuable est appréciée avec largeur de vue. Il est en effet admis que les personnes de nationalité étrangère fiscalement domiciliées en France, bénéficient des dispositions de l'article 81 A lorsqu'elles sont ressortissantes d'un pays ayant conclu avec la France un traité de réciprocité (RM Cardo, JO AN du 31 décembre 2001, p. 7537 et DB 5 F 1312 n°3).

13. La condition relative à la domiciliation en France est en revanche d'application stricte et s'apprécie par référence aux dispositions de l'article 4 B. Pour l'appréciation des critères à retenir et leurs modalités d'application, il y a lieu de se reporter aux commentaires figurant dans la documentation administrative sous la référence 5 B 1121.

---

<sup>1</sup> Les collectivités d'outre-mer (Mayotte, Saint-Pierre-et-Miquelon, Wallis-et-Futuna et la Polynésie française), ainsi que la Nouvelle-Calédonie et les Terres Australes et Antarctiques Françaises (TAAF), sont considérées comme des États étrangers pour l'application de l'article 81A.

#### **D. L'EXERCICE DE L'ACTIVITE HORS DE FRANCE DOIT PROCEDER D'UNE DEMANDE DE L'EMPLOYEUR**

14. Nonobstant le cas particulier des mandataires sociaux (cf. supra n°6), cette circonstance résulte du fait que le bénéfice du régime est strictement réservé aux salariés sur lesquels s'exerce le pouvoir de direction de l'employeur.

#### **E. L'EMPLOYEUR DOIT ETRE ETABLI EN FRANCE**

15. L'employeur doit disposer en France de son siège social ou d'un établissement au sens de la définition qui en est donnée dans la documentation administrative sous la référence 4 H 1412 (n° 6 à 10), c'est-à-dire une entité qui se caractérise, en principe, par l'existence d'un organisme professionnel dont l'installation présente un certain caractère de permanence et qui possède une autonomie propre. C'est entre cet employeur et le salarié exerçant une activité à l'étranger que doit exister le lien contractuel ou statutaire pour que ce dernier puisse prétendre au bénéfice des dispositions de l'article 81 A.

Lorsque ce lien existe, il n'y a pas lieu de se préoccuper de savoir si la rémunération est payée en totalité ou en partie en France ou à l'étranger. De même, le fait que le salaire soit supporté par l'entreprise installée en France ou par un de ses établissements ou même par l'une de ses filiales à l'étranger demeure sans incidence.

16. S'agissant des agents de l'Etat en service à l'étranger et ayant leur domicile fiscal en France, leur situation est exposée dans la documentation administrative sous la référence 5 F 1312, n°13 à 20.

A cet égard, il est rappelé que, conformément à la jurisprudence, l'exonération prévue au II de l'article 81 A (dans sa version antérieure à l'adoption de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005) en faveur des salariés domiciliés en France et envoyés à l'étranger par un employeur établi en France ne peut bénéficier aux agents de l'Etat, alors même qu'ils justifient d'une activité à l'étranger remplissant les autres conditions fixées par le texte susvisé (CE, arrêt du 26 juillet 1985, n°45090).

Les dispositions des I et III de l'article 81 A (dans sa version antérieure à l'adoption de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005) leur sont toutefois applicables. Ainsi, les agents de l'Etat exerçant leurs fonctions ou chargés de mission dans un pays étranger et fiscalement domiciliés en France en application de l'article 4 B ne sont imposés que sur la fraction de rémunération correspondant aux sommes qui auraient été perçues par l'agent s'il était resté en France. Tous les autres suppléments et, notamment, la prime d'éloignement et les indemnités destinées à couvrir des dépenses spéciales sont exonérés.

En pratique, pour la généralité des fonctionnaires, la base d'imposition est constituée du traitement indiciaire augmenté de l'indemnité de résidence au taux fixé pour Paris et éventuellement du supplément familial de traitement métropolitain.

#### **Sous-section 2 : Conditions spécifiques aux exonérations totales et à l'exonération limitée aux suppléments de rémunération liés à l'expatriation**

17. Lorsque les conditions rappelées supra (cf. n°5 à 16) sont réunies, les rémunérations perçues à l'étranger sont totalement exonérées d'impôt sur le revenu, soit lorsqu'elles ont été effectivement soumises dans l'Etat d'exercice de l'activité à un impôt général sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qu'elles auraient supporté en France sur la même base d'imposition, soit lorsque l'expatriation correspond à une durée minimale de 183 jours sur une période de 12 mois consécutifs et trouve sa justification dans l'exercice d'activités limitativement énumérées par la loi (A). Les contribuables qui n'entrent dans aucun des cas précédents peuvent, sous certaines conditions, bénéficier de l'exonération des suppléments de rémunération liés à l'expatriation susceptibles de leur être versés (B).

## A. LES CAS D'EXONERATION TOTALE

I. Le contribuable peut justifier avoir acquitté dans l'Etat d'exercice de l'activité un impôt général sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qu'il aurait supporté en France sur la même base d'imposition

**18.** Cette disposition tient lieu de clause d'élimination des doubles impositions, en cas d'exercice de l'activité dans un Etat qui n'est pas lié à la France par une convention internationale.

Pour plus de précisions sur les modalités de mise en œuvre de cette exonération, il convient de se reporter à la documentation administrative (DB 5 F 1312 n°5).

II. Le contribuable exerce l'une des activités limitativement prévues par la loi et peut justifier d'une durée minimale d'expatriation de 183 jours.

**19.** L'objet de cette exonération d'impôt sur le revenu est d'inciter les salariés à s'expatrier de façon durable, lorsqu'ils exercent leur activité dans certains secteurs économiques jugés particulièrement essentiels au développement économique.

**20.** Les activités initialement éligibles à l'exonération d'impôt sur le revenu ont été étendues aux marins embarqués à bord de navires immatriculés au registre international français (RIF) par l'article 7 de la loi n°2005-412 du 3 mai 2005 relative à la création de ce registre.

### 1. L'activité doit correspondre à l'une de celles limitativement visées à l'article 81 A

a) Les activités initialement prévues

#### ● **La loi énumère limitativement la liste des activités éligibles à l'exonération d'impôt sur le revenu**

**21.** Il s'agit de :

- la réalisation de chantiers de construction ou de montage, l'installation d'ensembles industriels, leur mise en route et leur exploitation, la prospection et l'ingénierie<sup>2</sup> y afférentes ;
- la prospection, la recherche ou l'extraction de ressources naturelles.

#### ● **La jurisprudence et la doctrine ont précisé la définition de ces activités**

##### ➤ *Définition des chantiers de construction*

**22.** Les chantiers de construction s'entendent au sens large, non seulement des chantiers de travaux publics, mais également des chantiers de construction privée ou des chantiers navals (CAA Paris, 25 février. 1993, n°92-716, Meslier).

##### ➤ *Définition de l'activité de montage*

**23.** La jurisprudence a admis que les prestations en « aval » du chantier proprement dit mais indissociables de celui-ci bénéficient des dispositions de l'article 81 A. Ainsi, un pilote d'hélicoptère envoyé par son employeur pour assurer une assistance technique à des entreprises locales pour l'exploitation des hélicoptères qu'il a montés sur place de même que les essais en vol, participe au processus de montage des hélicoptères éligibles à l'exonération (CAA, Lyon, 3<sup>e</sup>, 26 juin 1990, req n°89LYO1564, Rabany ; CE, 11 janvier 1993, n°89718, Brachet).

---

<sup>2</sup> Y compris l'ingénierie informatique.

➤ *Définition des activités de prospection, recherche et extraction de ressources naturelles*

**24.** La jurisprudence a retenu une interprétation extensive de la notion de « ressources naturelles » en considérant comme telles par exemple la recherche et la cueillette de plantes médicinales (CE, 25 septembre 1989, n°59026, Jourdan).

De même, l'activité consistant à survoler les eaux territoriales d'un Etat aux fins de rechercher la position de bancs de poissons se rattache à la recherche et à la prospection de ressources naturelles et peut en conséquence ouvrir droit à l'exonération d'impôt sur le revenu (CAA de Nantes, 2<sup>e</sup> chambre, 25 octobre 1990, n°89-1460, Min. c/ M. Le Lay).

En revanche, l'activité de pêche ne constitue ni de la prospection, ni de la recherche et pas davantage de l'extraction de ressources naturelles dès lors que, par nature, les ressources halieutiques ne sont pas attachées au sous-sol comme l'est une plante par ses racines. L'activité de pêche n'est donc pas éligible au bénéfice de l'exonération totale d'impôt sur le revenu, mais bénéficie en revanche de l'exonération partielle dans les conditions prévues par l'instruction du 4 mars 2005 (BOI 5 B-13-05).

➤ *Cas particulier du personnel d'entreprises sous-traitantes*

**25.** Les personnels d'entreprises sous-traitantes qui exercent, sur le même site que le donneur d'ordre, des fonctions techniques ou administratives qui se rattachent directement aux activités éligibles de celui-ci bénéficient de l'exonération totale d'impôt sur le revenu. Il en est ainsi par exemple des personnels de restauration détachés sur des chantiers de construction (RM Ramonet, JOAN du 4 novembre 2002, p. 4020), ou de ceux qui assurent la sécurité des plates-formes de forage pétrolier, le remorquage des engins de forage ou l'acheminement du personnel travaillant sur la plate-forme entre celle-ci et la base terre, dès lors que ces activités se rattachent directement et de manière indispensable à celle d'extraction de ressources naturelles.

Tel n'est pas le cas en revanche des marins embarqués sur des navires assurant le transport des matières premières extraites, dès lors que leur activité ne s'exerce pas sur le même site que l'exploitation des produits transportés<sup>3</sup>.

b) L'extension aux marins embarqués à bord de navires immatriculés au registre international français (RIF)

**26.** La loi n° 2005-412 du 3 mai 2005 a instauré un registre international français (RIF) qui prévoit, sous certaines conditions, d'inclure dans le champ d'application de l'article 81 A les navigants embarqués sur les navires immatriculés à ce nouveau registre qui se substitue à celui des Terres Australes et Antarctiques Françaises (TAAF).

**27.** Aux termes de l'article 2 de la loi précitée, le RIF n'est ouvert qu'aux navires armés au commerce au long cours ou au cabotage international et aux navires de plus de 24 mètres hors tout armés à la plaisance professionnelle.

**28.** Sont en revanche exclus du RIF les navires transporteurs de passagers assurant des lignes régulières intracommunautaires, les navires exploités exclusivement au cabotage national, les navires d'assistance portuaire, notamment ceux affectés au remorquage portuaire, au dragage d'entretien, au lamanage, au pilotage et au balisage, les navires de pêche professionnelle.

**29.** Sous réserve du respect de la durée minimale de 183 jours, tout marin, quelle que soit la fonction exercée à bord du navire, peut bénéficier de l'exonération totale d'impôt sur le revenu du seul fait de l'immatriculation de celui-ci au RIF, à raison des périodes d'embarquement sur des navires remplissant cette condition. En effet, aux termes de l'article 3 de la loi déjà citée, est considérée comme navigant toute personne affectée à la marche, à la conduite, à l'entretien ou à l'exploitation du navire.

**30.** En revanche, les travailleurs indépendants ou les salariés sans lien direct avec ces fonctions sont exclus du champ d'application de l'exonération.

---

<sup>3</sup> Les marins fiscalement domiciliés en France embarqués sur le navire bénéficient toutefois de l'exonération si celui-ci est immatriculé au RIF.

**31.** La computation du délai de 183 jours s'effectue compte tenu du temps effectivement passé à bord du navire.

**32.** Le point de départ de ce délai est constitué par la date de dépôt de la demande d'enregistrement du navire au RIF ou de la demande de son transfert à ce registre, formulée auprès du guichet unique institué à cet effet par le décret n° 2006-142 du 10 février 2006 (JO du 11 février 2006 p. 2189), lorsque la demande est acceptée.

**33.** Le guichet unique est géré par la direction départementale des affaires maritimes des Bouches-du-Rhône auprès de laquelle toute indication sur le navire et son immatriculation peut être obtenue.

Toute information concernant la liste des navires immatriculés au RIF pourra être obtenue auprès de ce guichet. En revanche, les précisions concernant l'activité des marins, notamment leurs périodes d'activité sur les navires, devront être recherchées auprès de l'employeur.

## **2. L'activité doit être exercée pendant une durée de 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs**

**34.** Les salariés qui exercent l'une des activités mentionnées supra (cf. n°21 à 33), doivent également justifier que celle-ci l'a été au cours d'une période de plus de 183 jours sur 12 mois consécutifs.

**35.** Le décompte de cette période s'effectue par rapport à la durée de la mission à l'étranger, c'est-à-dire la période écoulée entre le premier départ et le retour définitif, en défalquant seulement les périodes pendant lesquelles le salarié est revenu en France pour y exercer une activité (DB 5F 1312 n°7).

**36.** Les jours de repos hebdomadaire se rapportant à l'activité exercée à l'étranger, la durée des congés de récupération et congés payés auxquels donne droit l'activité exercée à l'étranger, les congés pour accident du travail ou pour maladie consécutifs à cette activité, même si ces différents congés sont pris en France, sont assimilés à l'activité exercée à l'étranger.

**37.** En cas de discontinuité de l'activité, seuls sont exonérés les salaires versés en rémunération de l'activité exercée à l'étranger qui se rapportent à la période de 12 mois consécutifs.

**38.** Lorsque la mission exercée à l'étranger chevauche deux années civiles, le décompte de la durée s'effectue en glissement.

**39.** Dans cette hypothèse, la plus fréquente, il y a lieu de surseoir à l'imposition de la rémunération perçue à l'étranger si le salarié est en mesure de fournir une attestation de son employeur indiquant la durée probable de son activité à l'étranger ainsi que celle du chantier.

**40.** En pratique, le salarié doit déposer dans le délai de droit commun une déclaration provisoire indiquant le montant de ses autres revenus, accompagnée de l'attestation de l'employeur et produire au plus tard le 31 décembre suivant :

- soit les pièces justificatives prouvant que l'activité a été exercée à l'étranger pendant plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs ;

- soit, lorsque l'activité a été exercée pendant moins de 183 jours consécutifs, une déclaration rectificative faisant apparaître le montant global de ses revenus, y compris la rémunération perçue à raison de l'activité exercée à l'étranger (cf. DB 5F 1312 n°7).

## **B. L'EXONERATION DES SUPPLEMENTS DE REMUNERATION LIES A L'EXPATRIATION**

**41.** La loi énonce le principe de l'exonération.

Elle dispose ainsi que les personnes ne remplissant pas les conditions pour bénéficier d'une exonération totale d'impôt sur le revenu au titre des rémunérations perçues à raison de leur activité à l'étranger ne sont toutefois soumises à l'impôt que sur la rémunération qu'elles auraient perçue si elles avaient exercé leurs fonctions en France (III de l'article 81 A, dans sa rédaction antérieure à l'adoption de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005).

La doctrine et la jurisprudence ont précisé les conditions à réunir pour en bénéficier.

I. La doctrine encadre strictement le principe de l'exonération...

**42.** L'instruction du 23 décembre 1987 (BOI 5 B-25-87) subordonne l'attribution de l'exonération au respect simultané des quatre conditions suivantes :

- l'exonération ne peut s'appliquer qu'à des suppléments de rémunération directement liés à des déplacements à l'étranger effectués dans l'intérêt de l'entreprise ;
- le supplément de rémunération doit être fixé préalablement au séjour à l'étranger ;
- cette rémunération particulière, qui peut être différente selon le pays de séjour, doit être strictement proportionnelle à la durée de séjour ;
- son montant doit rester dans des limites compatibles avec la rémunération principale.

### **1. L'exonération ne s'applique qu'aux suppléments de rémunération directement liés à des déplacements à l'étranger, effectués dans l'intérêt de l'entreprise**

**43.** Cette condition implique l'existence d'un véritable séjour hors de France. Tel n'est pas le cas par exemple des travailleurs frontaliers qui exercent leur activité à l'étranger durant la journée et rentrent quotidiennement à leur domicile en France. En effet, la partie de la journée de travail qui se déroule dans l'Etat étranger ne peut être assimilée à un « séjour » (cf. note du 23 mai 1991, BOI 5 B-11-91 et supra n°9).

**44.** Dès lors que l'existence d'un séjour hors de France est caractérisée, le bénéfice de l'exonération n'est en revanche subordonné à aucune condition particulière de durée. Les missions de courte durée y sont par conséquent éligibles, au même titre que les déplacements de longue durée (cf. instruction du 23 décembre 1987, BOI 5 B-25-87).

**45.** Enfin, l'objet de l'exonération étant de constituer une incitation à l'expatriation, cet avantage ne s'applique pas aux déplacements ayant pour cause des réunions périodiques à l'étranger internes au groupe de sociétés auquel appartient l'entreprise, qui présentent un caractère institutionnel ou ont un but d'information ou de formation interne et s'imposent par suite aux personnes concernées (cf. instruction du 23 décembre 1987, BOI 5 B-25-87).

**46.** Ces règles s'appliquent de la même façon aux salariés du secteur privé et aux agents de l'Etat. Dans le cas de ces derniers, l'assiette des revenus imposables est en pratique déterminée en retenant, pour la généralité des fonctionnaires, le traitement indiciaire augmenté de l'indemnité de résidence au taux fixé pour Paris et éventuellement du supplément familial de traitement métropolitain (cf. DB 5 F 1312 n° 13 à 15).

### **2. Le supplément de rémunération doit être fixé préalablement au séjour à l'étranger**

**47.** Si le contrat de travail ne prévoit pas, au moment de sa conclusion, les modalités d'attribution du supplément de rémunération, l'employeur doit procéder à sa modification, éventuellement par avenant, précisant que la rémunération totale des intéressés comprend deux éléments distincts :

- un salaire rémunérant les fonctions exercées en France et les modalités de sa détermination ;
- un salaire correspondant à la rémunération de l'activité exercée à l'étranger dont le montant est fixé en rapport avec l'importance des séjours hors de France, eu égard notamment à leur nombre, leur durée et leur destination.

### **3. La rémunération doit être strictement proportionnelle à la durée de séjour**

**48.** Les suppléments de rémunération doivent être fixés par jour de mission et déterminés spécifiquement à l'occasion de chaque séjour à l'étranger. L'application de ce principe fait par conséquent obstacle à toute majoration forfaitaire.

#### **4. Le supplément de rémunération doit rester dans des limites compatibles avec la rémunération principale**

**49.** L'appréciation de ces limites est une question de fait qui s'analyse au cas par cas en fonction des contraintes effectivement supportées.

Il ... dont la mise en œuvre a été assouplie par la jurisprudence en ce qui concerne notamment les modalités de détermination des suppléments de rémunération et la nature des déplacements justifiant des émoluments supplémentaires éligibles à l'exonération

##### **1. La détermination des suppléments de rémunération éligibles à l'exonération d'impôt sur le revenu a été assouplie**

**50.** Aux termes de la jurisprudence du Conseil d'Etat, le supplément de rémunération versé à un salarié pour son activité à l'étranger est exonéré d'impôt sur le revenu en application du III de l'article 81 A (dans sa version antérieure à l'adoption de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005), même s'il est calculé forfaitairement sur la rémunération et n'est pas déterminé de façon spécifique à l'occasion de chaque séjour hors de France, dès lors que l'intéressé est en mesure de justifier que le montant de ce supplément a été fixé, en tout ou partie, en rapport avec l'importance de ses déplacements à l'étranger, eu égard notamment, à leur nombre, leur durée et leur destination (CE 19 octobre 1994, n°17128, 9e et 8e s. - s., Vauthrin).

Cette jurisprudence infirme la doctrine administrative mentionnée supra (cf. n°48) qui est en conséquence rapportée.

La fixation de suppléments de rémunération forfaitaires n'est donc plus une cause d'exclusion du bénéfice de l'exonération, à condition toutefois qu'ils soient proportionnés au nombre, à la durée et à la destination des séjours à l'étranger.

##### **2. La nature des déplacements justifiant des suppléments de rémunération éligibles à l'exonération a été élargie**

**51.** Une appréciation littérale de la loi a conduit le Conseil d'Etat à considérer que l'exonération d'impôt sur le revenu prévue au III de l'article 81 A dans sa version antérieure à l'adoption de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005 est subordonnée à la seule condition que le contribuable ait été envoyé à l'étranger, pour y exercer son activité, par un employeur établi en France, sans qu'il y ait lieu par conséquent de s'attacher à la nature du déplacement.

La Haute juridiction a ainsi admis que les suppléments de rémunération accordés au titre de séjours à l'étranger ayant pour objet des réunions organisées à l'étranger par le groupe de sociétés auquel appartient l'employeur établi en France peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu (CE, 18 mars 2005, n°s 259621 et 259622, Reitz et Imbert).

Cette jurisprudence infirme la doctrine mentionnée supra (cf. n°45) qui est en conséquence rapportée.

**52.** Sous réserve des dispositions commentées dans la section 2 de la présente instruction, les précisions apportées supra conservent toute leur portée pour le futur.

#### **Section 2 : Incidences des dispositions de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005**

**53.** L'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005 modifie en la forme et au fond les dispositions de l'article 81 A.

**54.** En la forme, les conditions communes aux exonérations totales et à l'exonération partielle ainsi que les modalités particulières de mise en œuvre des exonérations totales sont désormais regroupées au I de l'article 81 A. Les conditions particulières relatives à l'exonération portant sur les suppléments de rémunération perçus par les salariés qui effectuent des séjours à l'étranger et ne peuvent se prévaloir du bénéfice d'une exonération totale d'impôt sont visées au II de l'article précité.

55. Au fond, l'article 51 de la loi de finances rectificative déjà cité met les dispositions existantes en conformité avec le droit communautaire et en clarifie la portée (sous-section 1). Il élargit par ailleurs le champ d'application de l'exonération totale d'impôt sur le revenu en fonction de l'activité exercée à l'étranger, aux personnes qui prospectent les marchés étrangers (sous-section 2).

Sous-section 1 : L'article 51 de la loi de finances rectificative met les dispositions existantes en conformité avec le droit communautaire et en précise la portée

#### **A. LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 81 A SONT MISES EN CONFORMITE AVEC LE DROIT COMMUNAUTAIRE**

56. L'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005 met les dispositions de l'article 81 A en conformité avec le droit communautaire.

57. Il supprime toute référence au critère de nationalité et étend le bénéfice des exonérations d'impôt sur le revenu aux salariés employés par un employeur établi en France, dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, en Islande ou en Norvège.

58. Ne peuvent en revanche pas bénéficier du régime, les salariés dont l'employeur est établi au sein de la Confédération Helvétique, dans la Principauté de Monaco, la Principauté d'Andorre ou le Liechtenstein.

59. L'employeur s'entend de l'entité juridique à laquelle le salarié est contractuellement lié (cf. supra n°15).

Exemple : Un groupe est constitué de la société mère établie aux Etats-Unis et de deux filiales dont l'une est établie au Canada et l'autre en France. Seuls les salariés qui sont contractuellement liés à la filiale établie en France peuvent bénéficier des dispositions de l'article 81 A.

#### **B. LA PORTEE DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 81 A EST PRECISEE PAR LA LOI**

60. L'absence d'encadrement suffisant par la loi des conditions d'application des exonérations prévues à l'article 81 A était source d'insécurité juridique, comme en témoigne l'abondance de la jurisprudence.

61. L'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005 comble cette lacune en précisant le champ d'application commun à toutes les exonérations et les conditions d'exonération des suppléments de rémunération liés à l'expatriation (Il de l'article 81 A modifié).

I. Le champ d'application commun à toutes les exonérations mentionnées à l'article 81 A est précisé

##### **1. La loi redéfinit les personnes éligibles aux exonérations...**

a) Le bénéfice des exonérations est recentré sur les salariés

62. L'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005 restitue au dispositif sa portée d'origine en recentrant son champ d'application sur les personnes qui exercent une activité salariée, caractérisée par l'existence d'un lien de subordination juridique entre la personne expatriée et l'entreprise qui l'emploie.

63. Il s'agit en pratique des personnes qui sont titulaires d'un contrat de travail. Sont par conséquent exclus du champ d'application du dispositif, non seulement les travailleurs indépendants mais également les mandataires sociaux et notamment ceux dont les rémunérations sont imposées sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires (gérants minoritaires de SARL, présidents-directeurs généraux ou présidents de directoire...), sans être pour autant salariés au sens du droit du travail.

**64.** Toutefois, conformément à l'engagement pris par le ministre lors des débats parlementaires (cf. JO Déb. Sénat du 19 décembre 2005, p. 9949), il est admis que les mandataires sociaux titulaires d'un contrat de travail à raison de fonctions techniques exercées au sein de l'entreprise, puissent prétendre dans les conditions de droit commun au bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu à raison des rémunérations perçues au titre de ces fonctions exercées à l'étranger, telle que cette notion est définie ci-dessous (cf. infra n°69). Il est rappelé que la jurisprudence de la Cour de Cassation soumet la validité du cumul d'un mandat social et d'un contrat de travail à des conditions très strictes. En particulier, le cumul n'est autorisé que si le contrat de travail correspond à un emploi effectif, caractérisé par l'exercice, dans un lien de subordination juridique à l'égard de la société, de fonctions techniques distinctes de celles exercées dans le cadre du mandat social et donnant lieu à rémunération séparée.

b) Cas particulier des agents de la fonction publique

**65.** Leur régime, jusqu'à présent défini par la jurisprudence et la doctrine, résulte désormais de la loi.

#### ● *Définition des personnes concernées*

**66.** Les agents de la fonction publique s'entendent des agents publics, c'est-à-dire les agents qui sont employés par une personne publique à laquelle ils sont unis par un lien de droit public (CE, 28 novembre 1969, req. n°72540 Simon).

En pratique, il s'agit notamment :

- des fonctionnaires civils des administrations de l'Etat, des régions, des départements, des communes et de leurs établissements publics, y compris les établissements hospitaliers ;
- des militaires relevant de la loi n°2005-270 du 24 mars 2005 portant statut général des militaires ;
- des magistrats de l'ordre judiciaire ;
- des fonctionnaires des assemblées parlementaires ;
- des agents des établissements publics à caractère industriel ou commercial (EPIC) ayant la qualité de fonctionnaire ;
- des agents contractuels exerçant leurs fonctions au sein de la fonction publique d'Etat, des collectivités territoriales ou de la fonction publique hospitalière.

#### ● *Modalités d'application de l'article 81 A*

**67.** Dans le prolongement de la doctrine administrative déjà en vigueur (cf. supra n°16), la loi exclut expressément les agents de la fonction publique du bénéfice de l'exonération totale d'impôt sur le revenu accordée en considération de l'exercice de certaines activités (2° du I de l'article 81 A modifié).

**68.** Les agents de la fonction publique ne peuvent se prévaloir que de l'exonération accordée aux personnes susceptibles de justifier avoir acquitté dans l'Etat d'exercice de l'activité un impôt général sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qu'elles auraient supporté en France sur la même base d'imposition (1° du I de l'article 81 A modifié) et de l'exonération des suppléments de rémunération liés à l'expatriation, quelle que soit la durée de la mission (II de l'article 81 A modifié).

**2. ...et substitue à la notion d'« étranger » celle d'« exercice d'une activité dans un Etat autre que la France et que celui du lieu d'établissement de l'employeur »**

69. Dans le prolongement de la doctrine actuelle, la loi dispose désormais que les exonérations d'impôt sur le revenu s'appliquent aux salaires perçus en rémunération d'activités exercées en tout lieu relevant de la souveraineté fiscale d'un Etat ou territoire<sup>4</sup> autre que la France (cf. supra n°7) ou que l'Etat du lieu d'établissement de l'employeur<sup>5</sup> lorsque celui-ci se situe dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (cf. supra n°57).

70. Ainsi, une personne fiscalement domiciliée en France, employée par une entreprise établie en Allemagne, sera réputée exercer ses fonctions dans un Etat étranger au sens des dispositions de l'article 81 A si celles-ci se déroulent hors de France (lieu de son domicile fiscal) et d'Allemagne (lieu d'établissement de son employeur).

71. En revanche et conformément aux précisions apportées sur ce point au cours des débats parlementaires (JO débats AN du 8 décembre 2005, pp. 8108 et 8109 et JO débats Sénat du 19 décembre 2005, p. 9950), peu importe, pour l'appréciation des conditions relatives aux exonérations d'impôt sur le revenu prévues à l'article 81 A, notamment celle afférente à la durée d'expatriation qui conditionne l'attribution de l'exonération totale d'impôt (cf. supra), que le salarié ait exercé ses fonctions dans un ou plusieurs Etats étrangers.

Ainsi, une personne qui, au cours d'une période de 12 mois consécutifs, aura travaillé sur des chantiers de construction différents pendant 100 jours dans un Etat et 90 jours dans un autre Etat pourra cumuler ces deux périodes pour établir que la durée de son séjour à l'étranger est effectivement supérieure à 183 jours.

II. Les conditions d'exonération des suppléments de rémunération liés à l'expatriation sont encadrées par la loi (II de l'article 81 A modifié)

72. Les salariés qui entrent dans le champ d'application de l'article 81 A, sans toutefois pouvoir bénéficier de l'une des exonérations totales d'impôt sur les revenus perçus au titre de l'activité exercée hors de France, ne sont toutefois imposés que sur la rémunération qu'ils auraient perçue si celle-ci s'était déroulée en France, ce qui a pour effet d'exonérer les suppléments de rémunération susceptibles d'être versés au titre des séjours effectués hors de France.

73. La loi (II de l'article 81 A) encadre toutefois le bénéfice de cette exonération en la subordonnant à l'existence de trois conditions qui doivent être simultanément réunies :

- les suppléments de rémunération doivent être versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur ;
- ils doivent être justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins 24 heures dans un autre Etat ;
- et être déterminés dans leur montant préalablement aux séjours dans un autre Etat et en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et, d'autre part, avec la rémunération versée aux salariés compte non tenu des suppléments de rémunération. Le montant des suppléments de rémunération ne peut pas excéder 40% de la rémunération précédemment définie.

**1. Les suppléments de rémunération sont versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur**

74. Cette condition implique que le déplacement du salarié dans l'autre Etat soit lié à l'intérêt direct et exclusif de l'employeur. Tout déplacement doit donc être engagé pour des raisons professionnelles qui se rattachent à l'intérêt de son employeur. Elle implique que les déplacements soient exclusivement justifiés par l'intérêt de l'entreprise. Tel n'est pas le cas, par exemple, des jours de congés pris à l'occasion d'un déplacement professionnel.

---

<sup>4</sup> Les collectivités d'outre-mer (Mayotte, Saint-Pierre-et-Miquelon, Wallis-et-Futuna et la Polynésie française), ainsi que la Nouvelle-Calédonie et les Terres Australes et Antarctiques Françaises (TAAF), sont considérées comme des Etats étrangers pour l'application de l'article 81A.

<sup>5</sup> Les notions « d'établissement » et « d'employeur » sont définies au n°15.

75. En revanche, conformément à l'engagement pris par le ministre au cours des débats parlementaires (cf. JO débats Sénat du 19 décembre 2005, p. 9950), il est admis que les déplacements au sein du groupe auquel appartient l'entreprise qui emploie le salarié, comme par exemple ceux à caractère commercial, administratif ou institutionnel, les missions d'audit, ou encore les réunions d'information ou ayant pour objet la formation interne, répondent à l'intérêt direct et exclusif de l'employeur.

**2. Les suppléments de rémunération doivent être justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins 24 heures dans un autre Etat**

76. L'existence d'un séjour à l'étranger nécessite que la personne réside au moins 24 heures effectives dans l'Etat où elle est envoyée par l'entreprise pour exercer ses fonctions.

77. Cette durée s'entend de l'intervalle de temps qui s'écoule entre la date d'arrivée dans l'Etat de séjour et la date de départ de celui-ci, ce qui exclut les temps de transports pour s'y rendre et en revenir. La durée doit être ininterrompue.

Dans la situation particulière où le salarié se déplace successivement dans différents Etats sans revenir en France (déplacements inter Etats), la durée de séjour est décomptée à partir de l'arrivée dans le premier Etat et s'achève au départ du dernier Etat.

78. La justification de la durée du séjour à l'étranger, et du respect de la condition des 24 heures consécutives, peut être apportée par tous moyens (notes d'hôtels, notes de frais, cartes d'embarquement ou autres titres de transport...) permettant de constater que la durée de résidence de 24 heures a bien été respectée. Ces pièces doivent pouvoir être produites à la demande du service des impôts dans le cadre de l'exercice de son pouvoir de contrôle.

**3. Les suppléments de rémunération doivent être déterminés dans leur montant préalablement aux séjours dans un autre Etat et en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et, d'autre part, avec la rémunération versée aux salariés compte non tenu des suppléments de rémunération ; le montant des suppléments de rémunération ne peut pas excéder 40% de la rémunération**

a) La détermination préalable du montant des suppléments de rémunération

79. Afin de renforcer la sécurité juridique, tant pour les salariés que les entreprises, le supplément de rémunération versé à raison de déplacements à l'étranger doit être fixé préalablement à chaque séjour hors de France. Cette condition est réputée satisfaite lorsque le contrat de travail ou l'avenant au contrat de travail renvoie à des grilles de définition de la prime contenue dans le règlement intérieur de l'entreprise.

80. Le fait que le contrat de travail d'un salarié fasse état de fréquents déplacements ne suffit donc pas à lui seul à considérer que le supplément de rémunération a été prévu. En effet, il doit également définir précisément les modalités de calcul de celui-ci en fonction de la durée et du lieu des séjours.

81. A défaut de précision dans le contrat de travail, l'entreprise peut toutefois fournir ces renseignements au coup par coup, dans le cadre d'ordres de mission, lorsqu'il s'agit par exemple de missions de courte durée à caractère ponctuel.

b) Les suppléments de rémunération doivent être déterminés en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et d'autre part avec la rémunération versée aux salariés compte non tenu des suppléments de rémunération ; ils ne peuvent en aucun cas excéder 40% de la rémunération versée aux salariés, abstraction faite des suppléments de rémunération eux-mêmes

**● Les suppléments de rémunération liés à l'expatriation doivent être en rapport avec le nombre, la durée et le lieu des déplacements...**

82. Les suppléments de rémunération ouvrent droit à exonération à condition de pouvoir justifier que leur montant a été fixé en rapport avec l'importance des déplacements à l'étranger, eu égard à leur nombre, leur durée et leur destination.

**83.** Cette règle s'oppose par conséquent à la fixation d'un supplément de rémunération indifférencié. Dans une telle situation, le service des impôts pourrait être fondé à remettre en cause l'exonération en cas de disproportion caractérisée entre le montant du supplément et l'importance des déplacements, eu égard notamment à leur lieu et à leur durée.

**● ...et ne peuvent en aucun cas excéder 40 % de la rémunération versée**

**84.** La loi ne fixe aucun barème mais détermine un maximum de versement calculé par rapport à la rémunération du salarié, au-delà duquel les suppléments de rémunération ne bénéficient plus de l'exonération d'impôt sur le revenu.

**85.** Il appartient donc à chaque entreprise, dans le cadre de son pouvoir de direction et compte tenu de sa situation particulière, de définir son propre barème, sous réserve des précisions suivantes.

➤ *Définition de la rémunération à retenir*

**86.** Il s'agit de la rémunération annuelle, fixe ou variable (primes, bonus ou intéressement...) versée au salarié, à l'exception des suppléments de rémunération attribués au titre des séjours effectués dans d'autres Etats que la France et que celui du lieu d'établissement de l'employeur.

➤ *Calcul des suppléments de rémunération*

**87.** Le calcul des suppléments de rémunération constitue un acte de gestion relevant de la responsabilité des entreprises, mais l'exonération d'impôt sur le revenu de ces majorations de salaire implique toutefois que les conditions dans lesquelles elle sont définies soient conformes aux principes définis par la loi, c'est-à-dire qu'elles aient été fixées préalablement aux séjours à l'étranger et en rapport avec le nombre, la durée et la destination de ceux-ci.

**88.** L'employeur calcule les suppléments de rémunération selon la périodicité de son choix (jour, semaine, mois, année...), mais en tout état de cause, l'exonération ne peut jamais excéder 40 % de la rémunération telle que celle-ci est définie au n° 86, ce plafond s'appliquant en rapportant le montant de ladite rémunération à la même période que celle au titre de laquelle est calculé le supplément de rémunération.

Exemple : Soit un salarié dont la rémunération annuelle de référence s'élève à 200 000 € et qui justifie de 100 jours d'activité à l'étranger sur une durée d'activité effective annuelle de 220 jours.

Sous réserve que le calcul des suppléments de rémunération tienne compte de la destination et du nombre des déplacements, le montant maximum des majorations de salaire susceptibles de bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu, s'élève à :

$$200\ 000 \times 0,4 \times 100 / 220 = 36\ 362 \text{ €}.$$

**89.** L'articulation du régime des « expatriés » avec celui des « impatriés » (article 81 B) fait l'objet de commentaires dans l'instruction publiée en série 5 FP commentant les modifications du régime des impatriés apportées en loi de finances rectificative pour 2005.

**4. Cas particulier des déplacements à l'étranger réalisés en 2005 et ayant donné lieu à des suppléments de rémunération payés en 2006**

**90.** Dès lors que par construction, les entreprises n'ont pas pu avoir connaissance des nouvelles dispositions relatives à l'exonération des suppléments de rémunération au moment de la programmation des déplacements des salariés, celles-ci ne s'appliquent pas aux émoluments payés en 2006 à raison des déplacements réalisés en 2005.

## C. INCIDENCE SUR LES AUTRES REVENUS DES EXONERATIONS D'IMPOT PREVUES A L'ARTICLE 81 A

I. Les suppléments de rémunération exonérés d'impôt sont pris en compte pour le calcul du taux effectif

**91.** L'article 197 C dispose que l'impôt dont le contribuable est redevable en France sur les revenus autres que les traitements et salaires exonérés en vertu des dispositions des I et II de l'article 81 A est calculé au taux correspondant à l'ensemble de ses revenus, imposables et exonérés.

**92.** Jusqu'à l'imposition des revenus de 2005, les suppléments de rémunération qui bénéficiaient de l'exonération d'impôt sur le revenu en application du III de l'article 81 A (dans sa version antérieure) n'étaient pas pris en compte pour le calcul du taux effectif<sup>6</sup> auquel sont imposés les revenus qui supportent l'impôt sur le revenu.

**93.** A compter de l'imposition des revenus de 2006, les suppléments de rémunération exonérés d'impôt sur le revenu en vertu du II de l'article 81 A modifié sont retenus pour le calcul du taux effectif, comme ils le sont déjà pour la détermination du revenu fiscal de référence défini au c du IV de l'article 1417. En effet, l'exonération d'impôt dont bénéficient certains revenus ne doit pas avoir pour conséquence de modifier la progressivité de l'impôt pour les autres revenus qui y sont assujettis.

II. Les revenus exonérés totalement ou partiellement en application de l'article 81 A doivent être indiqués sur la déclaration de revenus afin de permettre le calcul du taux effectif

**94.** Il est rappelé que les contribuables qui disposent de revenus exonérés en application de l'article 81 A doivent, compte tenu des informations qui leur sont fournies par l'employeur, indiquer le montant des revenus dans la catégorie « Autres imputations, reprises de réduction d'impôt, conventions internationales, divers » à la ligne TI « revenus autres que ceux déclarés page 3 à prendre en compte pour le calcul du taux effectif d'imposition ». Cette indication permet en effet de disposer des éléments d'information indispensables au calcul du taux effectif.

Exemple : Un contribuable marié, sans enfant, a effectué des séjours à l'étranger au cours de l'année 2006. Il a perçu :

- un salaire de 40 000 € à raison de son activité exercée en France et 8 000 € de suppléments de rémunération exonérés au titre du II de l'article 81 A modifié,
- des revenus fonciers d'un montant imposable de 10 000 €.

Le calcul de l'impôt s'effectue comme suit :

1- Impôt correspondant au revenu mondial :

Revenus fonciers imposables .....	10 000 €
Salaires retenus pour l'application du taux effectif .....	40 000 € + 8 000 € <sup>7</sup> = 48 000 €
Montant imposable après déduction pour frais professionnels <sup>8</sup> .....	48 000 € x 90% = 43 200 €
Montant net imposable .....	43 200 + 10 000 = <b>53 200 €</b>
Droits simples pour 2 parts résultant de l'application du barème .....	<b>5 665 €</b>

<sup>6</sup> Le taux effectif consiste à calculer l'impôt dû en tenant compte de certains revenus exonérés afin de maintenir sa progressivité. En pratique, un impôt théorique est calculé sur la base de l'ensemble des revenus perçus (imposables et exonérés). L'impôt effectivement dû est égal au montant de l'impôt théorique multiplié par le rapport existant entre les revenus imposables (numérateur) et la somme des revenus imposables et exonérés (dénominateur).

<sup>7</sup> Les 8 000 € sont dorénavant pris en compte pour l'application du taux effectif.

<sup>8</sup> L'abattement de 20% ne s'applique plus à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006 car ce dernier est intégré dans le barème de l'impôt (article 76 de la loi de finances pour 2006).

2- Impôt dû en France :

Revenus fonciers imposables .....	10 000 €
Salaire imposable après déduction pour frais professionnels (hors supplément de rémunération exonéré) .....	36 000 €
Montant net imposable .....	<b>46 000 €</b>
Impôt dû compte tenu de l'application du taux effectif .....	5 665 € x (46 000/53 200) = <b>4 898 €</b>

Sous-section 2 : Le champ d'application de l'exonération totale d'impôt sur le revenu accordée au titre de l'exercice de certaines activités à l'étranger est étendu aux personnes qui prospectent<sup>9</sup> les marchés étrangers

**95.** Dès l'origine, l'instruction du 26 juillet 1977 (BOI 5 B-24-77, n°36), se référant à un engagement pris par le ministre au cours des débats parlementaires, a admis que les salariés dont les rémunérations se rapportent à la prospection à l'étranger de la clientèle de certains marchés commerciaux, puissent bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu, lorsqu'il est établi que cette prospection conditionne l'implantation de sociétés françaises à l'étranger.

**96.** L'établissement du lien de causalité entre l'intervention de la personne en charge de la prospection commerciale et l'implantation d'une société à l'étranger est en fait difficile à établir et par suite source de contentieux. En outre, cette implantation peut survenir après plusieurs années de négociations, ce qui rend alors malaisée l'application de l'exonération.

**97.** Par ailleurs, afin de rendre plus attractive l'activité de prospection de marchés étrangers, l'article 81 A étend le bénéfice de l'exonération accordée en raison de l'exercice de certaines activités, aux personnes justifiant d'une activité de prospection commerciale à l'étranger d'une durée au moins égale à 120 jours sur une période de 12 mois consécutifs.

#### A. CHAMP D'APPLICATION DE LA MESURE

**98.** Les personnes doivent remplir les conditions communes à l'ensemble des exonérations visées à l'article 81 A, exercer l'activité de prospection commerciale et développer cette activité plus de 120 jours à l'étranger.

I. Les conditions communes à toutes les exonérations prévues à l'article 81 A doivent être réunies

**99.** Les contribuables doivent par conséquent :

- être liés à l'entreprise qui les emploie par un contrat de travail (cf. n°63) ;
- être fiscalement domiciliés en France (cf. n°13) ;
- avoir exercé leur activité dans un ou plusieurs Etats étrangers (cf. n°69) ;
- être employés par une entreprise établie en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (cf. n°56 à 58).

<sup>9</sup> La notion de « prospection » précédemment associée aux activités de recherche ou d'extraction de ressources naturelles est dans la nouvelle version du texte exclusivement consacrée au secteur commercial. Cette modification ne doit toutefois pas être interprétée comme une restriction du champ de l'exonération concernant les salariés travaillant dans le secteur des ressources naturelles, la « recherche des ressources naturelles » devant être entendue au sens large, c'est-à-dire y compris la prospection de telles ressources.

II. Le contribuable doit d'une part avoir au sein de l'entreprise une fonction le rattachant à la prospection commerciale et d'autre part exercer celle-ci sur les marchés étrangers

### **1. L'activité commerciale de la personne doit consister dans la prospection de marchés étrangers**

**100.** L'activité de prospection doit être dédiée au développement de l'activité d'exportation de l'entreprise ou en relation directe avec l'essor de l'entreprise à l'étranger.

**101.** Elle doit à ce titre se traduire par des actions concrètes dans les Etats de séjour où elle est exercée (visites, réunions, salons...).

### **2. Le contribuable doit en outre exercer une fonction commerciale de vente ou d'exportation au sein de l'entreprise qui l'emploie**

**102.** A titre pratique, il conviendra de considérer comme tel tout salarié qui participe par son action au développement des exportations de son entreprise ou à son essor à l'étranger.

Si, dans le cadre d'un contrôle, l'intéressé produit une attestation de son employeur précisant qu'il exerce bien une activité de prospection, il sera admis de ne pas remettre en cause le bénéfice de l'exonération, sauf si l'exercice du droit de communication ou une vérification de comptabilité de l'entreprise permettait d'établir que le contribuable n'a en fait pas exercé l'activité précitée.

## **B. L'ACTIVITE DE PROSPECTION COMMERCIALE DANS LES ETATS ETRANGERS DOIT ETRE DE PLUS DE 120 JOURS AU COURS DE 12 MOIS CONSECUTIFS**

### **I. Définition du principe**

**103.** La durée d'exercice de l'activité de prospection commerciale exercée à l'étranger dans un ou plusieurs Etats différents doit être supérieure à 120 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs.

**104.** Le décompte de cette durée s'opère de manière analogue à celle retenue pour le calcul des 183 jours exigés dans le cas des autres activités (cf. supra n°34 à 37).

Le décompte de cette période s'effectue donc par rapport à la durée de la mission à l'étranger, y compris le temps de transport, c'est-à-dire la période écoulée entre le premier départ et le retour définitif, en défalquant seulement les périodes pendant lesquelles le salarié est revenu en France ou dans l'Etat du lieu d'établissement de l'employeur pour y exercer une activité.

Les congés de récupération, les congés payés et les congés pour accident du travail ou maladie pris en France, auxquels donne droit l'activité exercée hors de France sont par conséquent retenus pour la computation de la durée d'activité.

**105.** De même, les règles applicables en cas de période à cheval sur deux années civiles pour l'application de l'exonération sont identiques à celles qui s'appliquent aux autres activités (cf. supra n°38 à 40).

### **II. Cas particulier des salariés ayant exercé leur activité à cheval sur les années 2005 et 2006**

**106.** L'extension de l'exonération aux rémunérations perçues à raison de la prospection des marchés étrangers s'applique aux sommes dont les contribuables ont eu la disposition depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006.

**107.** Toutefois, pour apprécier si la condition relative à la durée d'activité est remplie, il y a lieu de prendre en compte la période ayant débuté au cours de l'année 2005, lorsque celle-ci se poursuit en 2006.

**108.** En revanche, compte tenu de la date d'entrée en vigueur de la loi, seule la fraction de rémunération perçue en 2006 au titre de l'activité de prospection à l'étranger sera susceptible de bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu.

Exemple : Un cadre commercial a exercé son activité du 1<sup>er</sup> octobre 2005 au 30 avril 2006 (soit 148 jours ouvrables dont 63 au titre de 2005 et 85 au titre de 2006) dans différents Etats étrangers pour le compte d'une entreprise établie en France. Il a perçu 42 000 € au cours de cette période, dont 18 000 € du 1<sup>er</sup> octobre au 31 décembre 2005 et 24 000 € du 1<sup>er</sup> janvier au 30 avril 2006.

Au titre de 2006, le contribuable totalise moins de 120 jours d'activité à l'étranger.

Toutefois, sur une période de 12 mois consécutifs (du 1<sup>er</sup> octobre 2005 au 30 septembre 2006) le nombre de jours d'expatriation s'élève à 148. Il y a donc lieu de considérer la condition de durée d'activité comme vérifiée. Cela étant, compte tenu de la date d'entrée en vigueur, seule la rémunération perçue entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 30 avril 2006 (24 000 €) bénéficiera de l'exonération d'impôt sur le revenu.

### **Section 3 : Obligations des employeurs et des salariés**

#### **A. OBLIGATIONS RELATIVES AUX EMPLOYEURS**

**109.** L'employeur du salarié mentionne sur la déclaration annuelle des salaires (DADS) communiquée 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. Il porte par ailleurs ces informations à la connaissance du salarié.

#### **B. OBLIGATIONS RELATIVES AUX CONTRIBUABLES SALARIES**

**110.** Le montant des salaires soumis à l'impôt sur le revenu, tel qu'il figure sur la DADS communiquée par l'employeur, est préimprimé par l'administration sur la déclaration du contribuable qui vérifie et en cas d'erreur modifie le montant préimprimé par l'administration.

**111.** Le contribuable porte en outre, sur sa déclaration d'impôt sur le revenu aux rubriques prévues à cet effet, le montant des revenus bénéficiant de l'exonération. Cette mention n'est pas destinée à soumettre les revenus en cause à l'impôt, mais à permettre le calcul du revenu fiscal de référence qui détermine notamment l'attribution des exonérations et dégrèvements d'impôts locaux et à définir le taux d'imposition auquel sont éventuellement soumis les autres revenus du contribuable.

Dans l'hypothèse où la condition de durée minimale d'activité de 120 jours au cours de l'année d'imposition n'est pas vérifiée, il convient, en ce qui concerne les obligations du salarié, de se reporter aux indications figurant supra aux n<sup>os</sup> 39 et 40.

### **Section 4 : Entrée en vigueur**

**112.** Les dispositions de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005 s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2006.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



## ANNEXE I

**Article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005 n° 2005-1720 du 30 décembre 2005**

I. - L'article 81 A du code général des impôts est ainsi rédigé :

« Art. 81 A. - I. - Les personnes domiciliées en France au sens de l'article 4 B qui exercent une activité salariée et sont envoyées par un employeur dans un Etat autre que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison des salaires perçus en rémunération de l'activité exercée dans l'Etat où elles sont envoyées.

« L'employeur doit être établi en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

« L'exonération d'impôt sur le revenu mentionnée au premier alinéa est accordée si les personnes justifient remplir l'une des conditions suivantes :

« 1° Avoir été effectivement soumises, sur les rémunérations en cause, à un impôt sur le revenu dans l'Etat où s'exerce leur activité et sous réserve que cet impôt soit au moins égal aux deux tiers de celui qu'elles auraient à supporter en France sur la même base d'imposition ;

« 2° Avoir exercé l'activité salariée dans les conditions mentionnées aux premier et deuxième alinéas :

« - soit pendant une durée supérieure à cent quatre-vingt-trois jours au cours d'une période de douze mois consécutifs lorsqu'elle se rapporte aux domaines suivants :

« a) Chantiers de construction ou de montage, installation d'ensembles industriels, leur mise en route, leur exploitation et l'ingénierie y afférente ;

« b) Recherche ou extraction de ressources naturelles ;

« c) Navigation à bord de navires immatriculés au registre international français,

« - soit pendant une durée supérieure à cent vingt jours au cours d'une période de douze mois consécutifs lorsqu'elle se rapporte à des activités de prospection commerciale.

« Les dispositions du 2° ne s'appliquent ni aux travailleurs frontaliers ni aux agents de la fonction publique.

« II. - Lorsque les personnes mentionnées au premier alinéa du I ne remplissent pas les conditions définies aux 1° et 2° du même I, les suppléments de rémunération qui leur sont éventuellement versés au titre de leur séjour dans un autre Etat sont exonérés d'impôt sur le revenu en France s'ils réunissent les conditions suivantes :

« 1° Etre versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur ;

« 2° Etre justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins vingt-quatre heures dans un autre Etat ;

« 3° Etre déterminés dans leur montant préalablement aux séjours dans un autre Etat et en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et, d'autre part, avec la rémunération versée aux salariés compte non tenu des suppléments mentionnés au premier alinéa. Le montant des suppléments de rémunération ne peut pas excéder 40 % de celui de la rémunération précédemment définie. »

II. - Les dispositions du I s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006.



## ANNEXE II

### Loi n°2005-412 du 3 mai 2005 relative à la création du registre international français

#### TITRE Ier

#### DE LA PROMOTION DU PAVILLON FRANÇAIS, DE LA SÉCURITÉ ET DU DÉVELOPPEMENT DE L'EMPLOI MARITIME

##### Section 1

##### Création du registre international français

##### Article 1

Le registre d'immatriculation dénommé « registre international français » a pour objet, dans le cadre de l'harmonisation des politiques communautaires, de développer l'emploi maritime et de renforcer la sécurité et la sûreté maritimes par la promotion du pavillon français.

##### Article 2

- Peuvent être immatriculés au registre international français :

1° Les navires armés au commerce au long cours ou au cabotage international ;

2° Les navires armés à la plaisance professionnelle de plus de 24 mètres hors tout.

Sont exclus du bénéfice du présent article :

1° Les navires transporteurs de passagers assurant des lignes régulières intracommunautaires ;

2° Les navires exploités exclusivement au cabotage national ;

3° Les navires d'assistance portuaire, notamment ceux affectés au remorquage portuaire, au dragage d'entretien, au lamanage, au pilotage et au balisage ;

4° Les navires de pêche professionnelle.

II. - Un décret détermine le port d'immatriculation ainsi que les modalités conjointes de francisation et d'immatriculation des navires au registre international français dans le cadre d'un guichet unique.

##### Article 3

Au sens de la présente loi, est navigant toute personne affectée à la marche, à la conduite, à l'entretien ou à l'exploitation du navire. Les travailleurs indépendants et les salariés sans lien direct avec ces fonctions bénéficient toutefois des dispositions relatives au rapatriement et au bien-être en mer et dans les ports.

Les navigants résidant en France ne sont pas soumis aux dispositions du titre II de la présente loi.

##### Article 4

Les navires immatriculés au registre international français sont soumis à l'ensemble des règles de sécurité et de sûreté maritimes, de formation des navigants, de santé et de sécurité au travail et de protection de l'environnement applicables en vertu de la loi française, de la réglementation communautaire et des engagements internationaux de la France.

Section 2

Obligations de l'employeur

Article 5

Les membres de l'équipage des navires immatriculés au registre international français doivent être ressortissants d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen dans une proportion minimale de 35 % calculée sur la fiche d'effectif. Toutefois, pour les navires ne bénéficiant pas ou plus du dispositif d'aide fiscale attribué au titre de leur acquisition, ce pourcentage est fixé à 25 %.

A bord des navires immatriculés au registre international français, le capitaine et l'officier chargé de sa suppléance, qui peut être l'officier en chef mécanicien, garants de la sécurité du navire, de son équipage et de la protection de l'environnement ainsi que de la sûreté, sont français.

Article 6

Afin de promouvoir une filière nationale de formation maritime, chaque armateur assure la formation embarquée nécessaire au renouvellement des effectifs visés à l'article 5.

Une convention ou un accord de branche étendu détermine pour les navires immatriculés au registre international français :

- la programmation des embarquements des élèves officiers en formation ;
- les conditions d'embarquement sur des postes de lieutenant des élèves officiers des écoles de la marine marchande et de leur formation.

A défaut de conclusion de la convention ou de l'accord visés au deuxième alinéa avant le 1er janvier 2006, un arrêté fixe les modalités d'application du présent article.



### ANNEXE III

#### **Décret n°2006-142 du 10 février 2006 relatif à la création du guichet unique prévu par la loi n°2005-412 du 3 mai 2005 relative à la création du registre international français**

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre des transports, de l'équipement, du tourisme et de la mer et du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,

Vu le code des douanes, et en particulier ses articles 217 à 222 et 227 à 231 ;

Vu la loi n°2005-412 du 3 mai 2005 relative à la création du registre international français ;

Vu la loi n°67-5 du 3 janvier 1967 relative au statut des navires et autres bâtiments de mer ;

Vu le décret n°92-604 du 1er juillet 1992 modifié portant charte de la déconcentration ;

Vu le décret n°97-156 du 19 février 1997 portant organisation des services déconcentrés des affaires maritimes ;

Vu l'avis du Conseil supérieur de la marine marchande en date du 2 décembre 2005 ;

Vu l'avis du comité technique paritaire central de la direction des affaires maritimes en date du 10 février 2006,

Décète :

#### Article 1

Le port d'immatriculation des navires du registre international français est Marseille. Le port d'attache est librement déterminé par l'armateur.

#### Article 2

En application du II de l'article 2 de la loi du 3 mai 2005 susvisée, il est créé un guichet unique qui constitue le service administratif chargé de recueillir et de gérer l'ensemble des demandes d'immatriculation et de francisation des navires du registre international français.

Le guichet unique immatricule les navires, procède à leur francisation et, le cas échéant, au jaugeage des navires.

Le guichet unique est également chargé de recueillir et de gérer l'ensemble des demandes relatives aux sorties de flotte et aux mutations de propriété des navires du registre international français.

#### Article 3

Le guichet unique assure la promotion du registre international français et l'information des usagers. Il suit le déroulement des procédures auprès des administrations traitantes et assiste les usagers pour toute démarche.

Les demandes de francisation et d'immatriculation, les demandes de sorties de flotte ainsi que les demandes de mutations de propriété font chacune l'objet d'un formulaire unique.

#### Article 4

Le guichet unique s'assure du respect des dispositions de l'article 5 de la loi du 3 mai 2005 susvisée concernant la composition de l'équipage.

Le guichet unique prépare les rapports prévus à l'article 35 de la loi précitée en concertation avec les administrations compétentes des ministères chargés respectivement de la douane et des transports et de la mer, et dans ce cadre, fait des propositions tendant à l'amélioration des procédures qui s'appliquent aux navires immatriculés au registre international français.

Article 5

La direction départementale des affaires maritimes des Bouches-du-Rhône gère le guichet unique.

Article 6

Le décret du 24 juillet 1923 relatif à l'autorisation pour la vente et l'achat des navires est abrogé.

Article 7

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et le ministre des transports, de l'équipement, du tourisme et de la mer sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 10 février 2006.

Dominique de Villepin

Par le Premier ministre :

Le ministre des transports, de l'équipement,  
du tourisme et de la mer,  
Dominique Perben

Le ministre de l'économie,  
des finances et de l'industrie,  
Thierry Breton

•

## ANNEXE IV

## Tableau synthétique des différents arrêts de jurisprudence – principes posés par ces arrêts

I- Arrêts se rapportant à l'exonération totale prévue au II de l'article 81 A :

Référence de l'arrêt	Principe posé par l'arrêt
Conseil d'Etat, 14 juin 1989, n°59428, de Pol	<p>I. L'exercice de fonctions dirigeantes par le salarié d'une entreprise ne saurait par lui-même mettre obstacle à ce que ledit salarié puisse être regardé comme étant « envoyé par l'employeur établi en France ».</p> <p>II. Il résulte des dispositions du II de l'article 81 A, éclairées par leurs travaux préparatoires, que les rémunérations se rapportant aux activités de chantiers de construction <u>et de travaux publics</u> à l'étranger bénéficient de l'exonération édictée par le texte précité.</p>
Conseil d'Etat, 11 janvier 1993, req n°89748, Brachet	L'assistance technique aux opérations effectuées dans des sites et dans des installations spécialisées de montage et de maintenance des hélicoptères se rapporte à des activités qui sont au nombre de celles que visent les dispositions du II-a de l'article 81 A du code général des impôts.
CAA, Lyon, 3 <sup>e</sup> , 26 juin 1990, req n°89LYO1564, Rabany	Les essais en vol font indissociablement partie du processus de production et de montage des hélicoptères, même s'ils en constituent la dernière phase.
Conseil d'Etat, 5 octobre 1988, n°74462, Drouzaglet	<p>L'activité de marin-pêcheur ne peut pas être regardée comme se rapportant à la prospection, la recherche ou l'extraction de ressources naturelles.</p> <p>Il ressort des travaux préparatoires de l'article 9 de la loi du 29 décembre 1976 dont est issu l'article 81-A que le législateur n'a entendu viser parmi les ressources naturelles que les produits du sol et du sous-sol.</p>
Conseil d'Etat, 25 septembre 1989, n°59026, Jourdan	L'activité de recherche et de cueillette de plantes médicinales tropicales doit être considérée comme se rattachant à la recherche et à l'extraction de ressources naturelles prévues au b) de l'article 81 A.

**II- Arrêts se rapportant à l'exonération partielle prévue au III de l'article 81 A :**

Référence de l'arrêt	Principe posé par l'arrêt
Conseil d'Etat, 10 janvier 1992, req. n°109895, Koch.	Les dispositions du III de l'article 81 A concernent les personnes qui perçoivent de leur employeur, pendant les séjours qu'elles effectuent à l'étranger et à raison de ces séjours, des majorations de salaire. Pour l'application de ces dispositions, doivent, notamment, être regardées comme telles, lorsque le salarié est rémunéré à la commission, et nonobstant le caractère aléatoire de ce mode de rétribution, les majorations le cas échéant appliquées aux sommes qu'il perçoit à raison des affaires que son activité dans un pays étranger permet d'y réaliser.
Conseil d'Etat, 19 octobre 1994, req. n°117129, Moukheiber	(...) le fait que les rémunérations soient, le cas échéant, déterminées, non de manière spécifique à l'occasion de chacune des missions accomplies à l'étranger, mais globalement pour la totalité des déplacements effectués au cours d'une période déterminée ne fait pas obstacle à ce qu'elles soient exonérées d'impôt dès lors que le bénéficiaire est en mesure de justifier que le montant du supplément de salaire reçu au titre de cette période a été fixé, même de manière forfaitaire, en rapport avec l'importance de ces séjours hors de France, eu égard, notamment à leur nombre, leur durée et leur destination.
Conseil d'Etat, 18 mars 2005, req. n°s 259621 et 259 622, Eckhard Reitz et Imbert)	L'exonération partielle prévue au III de l'article 81 A est soumise à la seule condition que le contribuable ait été envoyé à l'étranger, pour y exercer son activité, par un employeur établi en France, sans qu'il y ait lieu d'exclure de cette activité les réunions organisées à l'étranger par le groupe de sociétés auquel appartient l'employeur établi en France.