

B.O.I. N° 63 du 6 AVRIL 2006 [BOI 5B-15-06]

Références du document	5B-15-06
Date du document	06/04/06

- 1 -

6 avril 2006

3 507063 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

BULLETIN OFFICIEL 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 C1

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

Section 1 : Rappel des dispositions applicables avant l'entrée en vigueur de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005	2
Sous-section 1 : Champ d'application du dispositif commun à toutes les exonérations (exonération totale ou partielle)	4
A. LES REMUNERATIONS DOIVENT ETRE IMPOSEES DANS LA CATEGORIE DES TRAITEMENTS ET SALAIRES	5
B. L'ACTIVITÉ DOIT ÊTRE EXERCÉE À L'ÉTRANGER	7
I. Principes	7
II. Cas particuliers	9
1. Travailleurs frontaliers	9
2. Marins-pêcheurs et salariés embarqués sur un navire immatriculé au Registre International Français (RIF)	10
C. LE BÉNÉFICIAIRE DE LA RÉMUNÉRATION DOIT ÊTRE DE NATIONALITÉ FRANÇAISE ET FISCALEMENT DOMICILIÉ EN FRANCE	12
D. L'EXERCICE DE L'ACTIVITÉ HORS DE FRANCE DOIT PROCÉDER D'UNE DEMANDE DE L'EMPLOYEUR	14
E. L'EMPLOYEUR DOIT ÊTRE ÉTABLI EN FRANCE	15
Sous-section 2 : Conditions spécifiques aux exonérations totales et à l'exonération limitée aux suppléments de rémunération liés à l'expatriation	17
A. LES CAS D'EXONÉRATION TOTALE	18

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
1. L'activité doit correspondre à l'une de celles limitativement visées à l'article 81 A	21
a) Les activités initialement prévues	21
• La loi énumère limitativement la liste des activités éligibles à l'exonération d'impôt sur le revenu	21
• La jurisprudence et la doctrine ont précisé la définition de ces activités	22
# Définition des chantiers de construction	22
# Définition de l'activité de montage	23
# Définition des activités de prospection, recherche et extraction de ressources naturelles	24
# Cas particulier du personnel d'entreprises sous-traitantes	25
b) L'extension aux marins embarqués à bord de navires immatriculés au registre international français (RIF)	26
2. L'activité doit être exercée pendant une durée de 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs	34
B. L'EXONÉRATION DES SUPPLEMENTS DE REMUNERATION LIES À L'EXPATRIATION	41
I. La doctrine encadre strictement le principe de l'exonération...	42
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
2. Le supplément de rémunération doit être fixé préalablement au séjour à l'étranger	47
3. La rémunération doit être strictement proportionnelle à la durée de séjour	48
4. Le supplément de rémunération doit rester dans des limites compatibles avec la rémunération principale	49

II. ... dont la mise en oeuvre 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	50
1. La détermination des suppléments de rémunération éligibles à l'exonération d'impôt sur le revenu a été assouplie	50
2. La nature des déplacements justifiant des suppléments de rémunération éligibles à l'exonération a été élargie	51
Section 2 : Incidences des dispositions de l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2005	53
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	56
A. LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 81 A SONT MISES EN CONFORMITE AVEC LE DROIT COMMUNAUTAIRE	56
B. LA PORTEE DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 81 A EST PRÉCISÉE PAR LA LOI	60
I. Le champ d'application commun à toutes les exonérations mentionnées à l'article 81 A est précisé	62
1. La loi redéfinit les personnes éligibles aux exonérations...	62
a) Le bénéfice des exonérations est recentré sur les salariés	62
b) Cas particulier des agents de la fonction publique	65
• Définition des personnes concernées	66
• Modalités d'application de l'article 81 A	67
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
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

1. Les suppléments de rémunération sont versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur	74
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
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	79
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
• Les suppléments de rémunération liés à l'expatriation doivent être en rapport avec le nombre, la durée et le lieu des déplacements...	82
• ... et ne peuvent en aucun cas excéder 40 % de la rémunération versée	84
# Définition de la rémunération à retenir	86
# Calcul des suppléments de rémunération	87
4. Cas particulier des déplacements à l'étranger réalisés en 2005 et ayant donné lieu à des suppléments de rémunération payés en 2006	90
C. INCIDENCE SUR LES AUTRES REVENUS DES EXONÉRATIONS D'IMPOT PREVUES A L'ARTICLE 81 A	91
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

A. CHAMP D'APPLICATION DE LA MESURE	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
1. L'activité commerciale de la personne doit consister dans la prospection de marchés étrangers	101
2. Le contribuable doit en outre exercer une fonction commerciale de vente ou d'exportation au sein de l'entreprise qui l'emploie	103
B. L'ACTIVITÉ DE PROSPECTION COMMERCIALE DANS LES ETATS ÉTRANGERS DOIT ÊTRE DE PLUS DE 120 JOURS AU COURS DE 12 MOIS CONSÉCUTIFS	104
I. Définition du principe	104
II. Cas particulier des salariés ayant exercé leur activité à cheval sur les années 2005 et 2006	107