

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-GEO-20-10/06/2013

Date de publication : 10/06/2013

Date de fin de publication : 29/10/2013

RSA - Exonération et régimes territoriaux - Agents de la fonction publique et agents de l'État, en service à l'étranger

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Régimes territoriaux particuliers

Titre 2 : Agents de la fonction publique et agents de l'Etat en service à l'étranger

Sommaire :

I. Définition des personnes concernées

II. Domicile fiscal

A. Principe

B. Cas particulier des agents de l'État exerçant leurs fonctions à l'étranger

1. Personnes concernées

2. Régime applicable

III. Exonérations applicables

1. Agents effectivement soumis à l'étranger un impôt au moins égal aux deux tiers de l'impôt français

2. Agents n'étant pas effectivement soumis à l'étranger à un impôt au moins égal aux deux tiers de l'impôt français

a. Cas général

b. Cas particulier des agents de l'État exerçant leurs fonctions à l'étranger

IV. Incidence des exonérations sur le taux effectif, le revenu fiscal de référence et la déductibilité de la CSG

1

L'article 81 A du code général des impôts (CGI) prévoit pour des salariés envoyés à l'étranger par leur employeur et qui conservent leur domicile fiscal en France, un régime d'exonération totale ou partielle à l'impôt sur le revenu de leurs traitements et salaires perçus en rémunération de l'activité exercée à l'étranger. Ce régime d'exonérations est commenté au [BOI-RSA-GEO-10](#).

10

Des précisions sont données pour son application aux agents de la fonction publique et aux agents de l'État, en service à l'étranger dès lors que :

- les agents de la fonction publique sont exclus expressément du bénéfice de l'exonération totale d'impôt sur le revenu accordée en considération de certaines activités exercées pendant une durée minimale ([CGI, art. 81 A, I-2°](#)) ;

- le régime d'imposition applicable aux suppléments de rémunération ([CGI, art. 81 A, II](#)) perçus par les agents de l'État en raison de leur séjour à l'étranger bénéficient de règles particulières.

30

Enfin, la situation des agents de l'État envoyés dans le Territoire des terres australes et antarctiques françaises (TAAF) et des personnes relevant d'organismes appelés à intervenir dans ce territoire est exposée au [BOI-RSA-GEO-30](#).

I. Définition des personnes concernées

40

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.

Le Conseil d'État (CE, 28 novembre 1969 req. n° 72540) a ainsi souligné le lien de droit public :

Sur la nature juridique du lien unissant le requérant à la chambre de commerce et d'industrie, considérant qu'il ressort des pièces du dossier que le sieur x... a été recruté par la chambre de commerce et d'industrie, en qualité de stagiaire ; qu'il a été nommé secrétaire de direction, attaché au service de l'habitat, exerçant les fonctions d'adjoint au chef de ce service, lequel présente le caractère d'un service administratif et titularisé dans ses fonctions ; qu'il n'a jamais cessé d'être rémunéré par la chambre de commerce en fonction d'un classement indiciaire correspondant à la grille applicable au personnel titulaire de la chambre ; que, dans ces conditions, quelles qu'aient pu être l'imputation budgétaire de ses appointements et la nature des tâches qui lui furent confiées au sein du service de l'habitat de la chambre, dont le fonctionnement était étroitement associé à celui du comité interprofessionnel du logement, le sieur x... a appartenu au personnel administratif de la chambre en qualité d'agent titulaire relevant de plein droit du statut du personnel administratif des chambres de commerce et des régions économiques ; qu'il est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif a déclaré que le lien qui l'unissait à la chambre de commerce et d'industrie ne relevait pas du droit public.

En pratique, il s'agit notamment des personnes suivantes :

- fonctionnaires civils des administrations de l'État, des régions, des départements, des communes et de leurs établissements publics, y compris les établissements hospitaliers ;

- militaires relevant de la [loi n°2005-270 du 24 mars 2005 portant statut général des militaires](#) ;

- magistrats de l'ordre judiciaire ;
- fonctionnaires des assemblées parlementaires ;
- agents des établissements publics à caractère industriel ou commercial (EPIC) ayant la qualité de fonctionnaire ;
- agents contractuels exerçant leurs fonctions au sein de la fonction publique d'État, des collectivités territoriales ou de la fonction publique hospitalière.

II. Domicile fiscal

50

La condition relative à la domiciliation fiscale en France requise par l'[article 81 A du CGI](#) est exposée au [BOI-RSA-GEO-10-10](#) et au [BOI-IR-CHAMP-10](#).

A. Principe

60

Le domicile fiscal des agents de la fonction publique s'apprécie dans les conditions de droit commun en référence aux dispositions du 1 de l'[article 4 B du CGI](#).

B. Cas particulier des agents de l'État exerçant leurs fonctions à l'étranger

70

Les agents de l'État en fonction à l'étranger devraient être considérés comme des contribuables domiciliés hors de France dès lors qu'il n'ont pas de domicile dans notre pays au sens du 1 de l'[article 4 B du CGI](#).

Toutefois, le 2 de l'article 4 B du CGI déroge en partie à cette règle. Il dispose, en effet, que les agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger, et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus, sont considérés comme fiscalement domiciliés en France.

1. Personnes concernées

80

Il s'agit des agents de l'État (personnels civils et militaires, fonctionnaires statutaires et employés de nationalité française ou étrangère placés sous contrat de travail avec l'État français) exerçant leur activité à l'étranger en cette qualité. Les agents de l'État exerçant leurs fonctions dans les collectivités d'outre-mer (COM), sans convention avec la France, ne sont pas concernés par les dispositions du 2 de l'[article 4 B du CGI](#).

Sont également concernés :

- les personnels, quel que soit leur statut antérieur, qui sont détachés ou mis à disposition au sein d'une administration de l'Etat à l'étranger ;
- les agents de la DGT (Direction Générale du Trésor) en poste à l'étranger dans le réseau d'Ubifrance, sous conditions. Ces derniers doivent être accrédités par l'Etat français en raison de la nature de leurs fonctions exercées dans le cadre de missions de service public et doivent être placés sous le contrôle d'un chef de mission diplomatique.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux agents des collectivités territoriales et à ceux des établissements publics (seuls les personnels dont la rémunération est imputée sur le budget d'un établissement public ont la qualité d'agent de l'établissement public), qu'ils soient à caractère administratif ou non.

2. Régime applicable

90

Les intéressés sont considérés comme fiscalement domiciliés en France et, par suite, imposés dans les mêmes conditions que les fonctionnaires en service en France, lorsqu'ils ne sont pas soumis dans le pays où ils exercent leurs fonctions à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

Les agents de l'État en service à l'étranger qui ne peuvent apporter la preuve qu'ils ont été effectivement soumis à l'étranger à un impôt personnel sur l'ensemble des éléments de leur rémunération qui seraient taxables selon la législation française sont considérés, dû fait de la loi, comme domiciliés en France. Ils relèvent donc du régime d'imposition prévu à l'égard des contribuables domiciliés en France.

Pour apprécier si la condition d'imposition de l'ensemble des revenus dans le pays étranger est ou non remplie, il y a lieu de faire abstraction des revenus de source française autres que la rémunération proprement dite (revenus fonciers ou revenus de valeurs mobilières, par exemple).

100

Les dispositions du 2 de l'article 4 B du CGI s'appliquent quelque soit le motif pour lequel ces personnels ne sont pas soumis à un impôt général sur le revenu dans le pays d'affectation : inexistence d'un tel impôt ou exonération.

En cas d'exonération, celle-ci peut résulter :

- soit de la législation interne de l'État d'affectation ;
- soit d'un accord international de toute nature.

Mais cette exonération doit être de droit. Le 2 de l'article 4 B du CGI ne s'applique pas aux fonctionnaires qui n'ont pas été imposés à l'étranger par suite d'une erreur ou d'une omission.

III. Exonérations applicables

110

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 certaines activités exercées pendant une durée minimale ([CGI, art. 81 A, I-2°](#)) ([BOI RSA-GEO-10-20](#)).

Les agents de la fonction publique ne peuvent se prévaloir que :

- de l'exonération totale accordée aux personnes susceptibles de justifier avoir acquitté dans l'État 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 ([CGI, art. 81 A, I-1°](#)) ([BOI RSA-GEO-10-20](#)) ;

- et de l'exonération partielle portant sur les suppléments de rémunération liés à l'expatriation, quelle que soit la durée de la mission ([CGI, art. 81 A, II](#)) ([BOI-RSA-GEO-10-30-10](#)).

Deux situations peuvent donc se présenter :

1. Agents effectivement soumis à l'étranger un impôt au moins égal aux deux tiers de l'impôt français

120

Leur traitement est alors exonéré totalement ([CGI, art. 81 A, I](#)) ([BOI-RSA-GEO-10-20](#)).

2. Agents n'étant pas effectivement soumis à l'étranger à un impôt au moins égal aux deux tiers de l'impôt français

a. Cas général

130

Leur traitement est imposable à concurrence de la rémunération qui aurait été perçue si l'agent était resté en France ([CGI, art. 81 A, II](#)).

Il est ajouté, le cas échéant, aux autres revenus et soumis à l'impôt dans les conditions de droit commun ([BOI-IR](#)).

140

Pour l'application des dispositions du II de l'[article 81 A du CGI](#), les suppléments de rémunération susceptibles d'être exonérés s'apprécient pour les fonctionnaires en service hors de France de la même manière que pour les salariés expatriés des entreprises privées ([BOI-RSA-GEO-10-30-10](#)).

Les primes et indemnités perçues sont donc exonérées lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- les suppléments de rémunérations doivent être versées 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 État;
- et être déterminés dans leur montant préalablement aux séjours dans un autre État et en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et, d'autre 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 excéder 40 % de la rémunération précédemment définie.

b. Cas particulier des agents de l'État exerçant leurs fonctions à l'étranger

150

Les suppléments de rémunération des agents civils et militaires de l'État en service à l'étranger sont intégralement exonérés d'impôt sur le revenu.

160

Ainsi, en pratique, les personnels concernés sont imposables sur les éléments de rémunération suivants :

- le traitement indiciaire brut ;
- l'indemnité de résidence au taux fixé pour Paris;
- la prime de performance individuelle instaurée par le [décret n° 2011-920 du 1er août 2011](#);
- et, le cas échéant, le supplément familial de traitement métropolitain.

Dans l'hypothèse où l'agent n'est pas rémunéré en fonction d'un traitement indiciaire, il est imposable à hauteur de la rémunération qu'il aurait perçu s'il avait exercé une activité de même nature en France. Il conviendra donc, dans ce cas, que la rémunération imposable soit clairement précisée, soit directement dans le contrat de travail, soit par référence à l'accord collectif ou la convention d'entreprise.

IV. Incidence des exonérations sur le taux effectif, le revenu fiscal de référence et la déductibilité de la CSG

170

Les sommes exonérées en application de l'[article 81 A du CGI](#) versées aux agents de la fonction publique (cf. [III § 120 à 140](#)) sont prises en compte pour le calcul du taux effectif ([CGI, art. 197 C](#)) et pour la détermination du revenu fiscal de référence ([CGI, art. 1417, IV-1°-c.](#)).

180

Toutefois, les suppléments de rémunération des agents civils et militaires de l'Etat en service à l'étranger (§150 et 160) ne sont pas pris en compte pour le calcul du taux effectif, quels que soient

leurs montants. Ils sont toutefois pris en compte pour la détermination du revenu fiscal de référence.

190

En ce qui concerne la déductibilité de la CSG afférente aux sommes exonérées, il convient de se reporter au [I-B § 90 du BOI-RSA-BASE-30-30](#).