

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-GEO-10-20-20180129

Date de publication : 29/01/2018

RSA - Exonération et régimes territoriaux - Salariés détachés à l'étranger par leur employeur - Conditions spécifiques aux exonérations totales

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Régimes territoriaux particuliers

Titre 1 : Salariés détachés à l'étranger par leur employeur

Chapitre 2 : Conditions spécifiques aux exonérations totales

Sommaire :

I. La rémunération est effectivement soumise à l'étranger à un impôt sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qui serait dû en France sur la même base d'imposition

II. Le salaire se rapporte à certaines activités exercées à l'étranger pour une durée minimale

A. Activité exercée pendant une durée supérieure à 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs lorsqu'elle se rapporte à des domaines limitativement énumérés

1. Activités éligibles

a. Définition des chantiers de construction

b. Définition de l'activité de montage

c. Définition des activités de recherche ou d'extraction de ressources naturelles

d. Cas particulier du personnel d'entreprises sous-traitantes

e. Cas particulier des marins embarqués à bord de navires armés au commerce et immatriculés au RIF

2. Durée de l'activité

a. Décompte de la durée de la mission à l'étranger

b. Précisions sur la durée de l'activité de navigation à bord de navires immatriculés au RIF

B. Activité de prospection de « marchés internationaux »

1. Conditions d'éligibilité de l'activité

a. Activité commerciale de prospection de marchés étrangers

b. Fonction commerciale de vente ou d'exportation exercée au sein de l'entreprise

2. Durée de l'activité

(1)

10

Lorsque les conditions d'application communes à l'ensemble des exonérations ([BOI-RSA-GEO-10-10](#)) sont réunies, les rémunérations perçues à l'étranger sont totalement exonérées d'impôt sur le revenu dans deux cas :

- soit lorsqu'elles ont été effectivement soumises dans l'État 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 ([code général des impôts \(CGI\), art. 81 A, I-1°](#)) ;

- soit lorsqu'elles se rapportent à une des activités limitativement énumérées par la loi exercée à l'étranger pendant une durée minimale ([CGI, art. 81 A, I-2°](#)).

20

Les contribuables qui n'entrent dans aucun de ces cas peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'une exonération partielle des suppléments de rémunération susceptibles de leur être versés pour leur détachement à l'étranger ([CGI, art. 81 A, II](#)) [[BOI-RSA-GEO-10-30](#)].

I. La rémunération est effectivement soumise à l'étranger à un impôt sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qui serait dû en France sur la même base d'imposition

30

Lorsque les conditions communes à l'ensemble des exonérations sont remplies ([BOI-RSA-GEO-10-10](#)), le 1° du I de l'[article 81 A du CGI](#) prévoit que les rémunérations perçues à l'étranger sont totalement exonérées d'impôt sur le revenu dans le cas où le contribuable peut justifier que les rémunérations en cause ont été effectivement soumises dans l'État étranger à un impôt sur le revenu au moins égal aux deux tiers de celui qu'il aurait à supporter en France sur la même base d'imposition.

40

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

50

Pour calculer la charge fiscale qui serait supportée en France, il convient de retenir les modalités de détermination de la base imposable et le quotient familial normalement applicables en cas d'imposition en France et de 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.

55

Cette justification ne peut être apportée, en principe, que par voie de réclamation produite dans les délais de droit commun. Elle suppose la production de toutes les pièces justificatives nécessaires à l'examen de la situation et plus spécialement :

- d'une attestation de l'employeur mentionnant d'une manière distincte le montant de la rémunération proprement dite, des indemnités complémentaires et des allocations pour frais professionnels ;

- d'un document fiscal faisant apparaître le montant des revenus imposés à l'étranger et le montant de l'impôt correspondant : avis d'imposition, extrait de rôle, quittance, etc., délivré par les autorités

fiscales étrangères.

60

En fait, cette procédure contentieuse n'est à retenir que pour l'année d'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 a apporté 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 au **I § 55** et de procéder à une proposition de rectification si ces renseignements ne sont pas fournis.

II. Le salaire se rapporte à certaines activités exercées à l'étranger pour une durée minimale

70

Lorsque les conditions communes à l'ensemble des exonérations sont remplies ([BOI-RSA-GEO-10-10](#)), le 2° du I de l'[article 81 A du CGI](#) prévoit que les rémunérations perçues à l'étranger sont totalement exonérées d'impôt sur le revenu dans le cas où le contribuable exerce l'une des activités limitativement prévues par la loi, pour laquelle il peut justifier d'un détachement à l'étranger de plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs (cf. **II-A § 100**).

En outre, la loi prévoit que le champ d'application de l'exonération totale d'impôt sur le revenu s'étend à l'activité de prospection des « marchés internationaux » pour un détachement à l'étranger de plus de 120 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs (cf. **II-B § 290**).

Remarque : Pour l'application de cette exonération totale, les contribuables concernés, à la différence de la situation examinée au **I § 30 à 60**, n'ont pas à justifier qu'ils ont été soumis à un impôt dans le pays étranger.

80

Toutefois, la loi exclut expressément les travailleurs frontaliers et les agents de la fonction publique du bénéfice de l'exonération totale d'impôt sur le revenu accordée en considération de l'exercice de ces activités ([CGI, art. 81 A, I-2°](#)).

90

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

A. Activité exercée pendant une durée supérieure à 183 jours au cours d'une période de 12 mois consécutifs lorsqu'elle se rapporte à des domaines limitativement énumérés

100

L'article 81 A du CGI énumère limitativement ces domaines d'activités :

- 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 (y compris l'ingénierie informatique) y afférentes ;
- la recherche ou l'extraction de ressources naturelles ;
- la navigation à bord de navires armés au commerce et immatriculés au registre international français (RIF).

1. Activités éligibles

105

La jurisprudence et la doctrine ont précisé la définition de ces activités.

a. Définition des chantiers de construction

110

Les chantiers de construction s'entendent au sens large non seulement des chantiers de travaux publics, y compris les chantiers de construction d'établissements scolaires, mais également des chantiers de construction privée ou des chantiers navals.

M. X., officier de la marine marchande, a été envoyé en Corée du Sud par son employeur, la Compagnie générale maritime, pour participer, en qualité d'ingénieur-conseil, à la construction et à l'armement d'un navire commandé par cette compagnie. L'activité ainsi exercée par M. X. à l'étranger auprès d'un chantier de construction navale sont de celles que visent les dispositions du a du II de l'ancien article 81 A du CGI actuellement codifiées au 2° du I de l'actuel article 81 A du CGI (CE, arrêt du 13 mars 1996, n° 146982).

Il résulte des dispositions du a du II de l'ancien article 81 A du CGI actuellement codifiées au 2° du I de l'actuel article 81 A du CGI, éclairées par leurs travaux préparatoires, que les rémunérations se rapportant aux activités de chantiers de construction et de travaux publics à l'étranger bénéficient de l'exonération édictée par le texte précité (CE, arrêt du 14 juin 1989, n° 59428).

b. Définition de l'activité de montage

120

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 du CGI.

Un technicien envoyé par son employeur pour assurer une assistance technique à des entreprises locales pour l'exploitation des hélicoptères qu'il a montés sur place participe au processus de montage des hélicoptères éligibles à l'exonération. L'assistance technique aux opérations effectuées dans des sites et dans des installations spécialisées de montage et de maintenance des hélicoptères se rapporte donc à des activités qui sont au nombre de celles que visent les dispositions du a du II de l'ancien article 81 A du CGI actuellement

codifiées au 2° du I de l'actuel article 81 A du CGI (CE, arrêt du 11 janvier 1993, n° 89748).

Les essais en vol font indissociablement partie du processus de production et de montage des hélicoptères, même s'ils en constituent la dernière phase. Ils figurent ainsi au nombre des activités dont la rémunération entre dans le champ de l'exonération prévue au a du II de l'ancien article 81 A du CGI actuellement codifiées au 2° du I de l'actuel article 81 A du CGI (CAA Lyon, arrêt du 26 juin 1990, n° 89LY01564).

c. Définition des activités de recherche ou d'extraction de ressources naturelles

130

La jurisprudence a retenu une interprétation extensive de la notion de « ressources naturelles ».

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 du II de l'ancien article 81 A du CGI actuellement codifiées au 2° du I de l'actuel article 81 A du CGI (CE, arrêt du 25 septembre 1989, n° 59026).

L'activité consistant à survoler les eaux territoriales d'un État 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 prévue au b du II de l'ancien article 81 A du CGI (CAA Nantes, arrêt du 25 octobre 1990, n° 89NT01460).

En revanche, l'activité de pêche ne constitue pas de la recherche et pas davantage de l'extraction de ressources naturelles.

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 au [BOI-RSA-GEO-10-30-20](#).

d. Cas particulier du personnel d'entreprises sous-traitantes

140

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.

Les salariés fiscalement domiciliés en France, expatriés pendant plus de cent quatre-vingt trois jours par une entreprise établie en France, sont exonérés d'impôt sur le revenu sur le montant de leurs rémunérations lorsque celles-ci se rapportent à l'un des objets suivants : réalisation de chantiers de construction ou de montage, installation d'ensembles industriels, leur mise en route et leur exploitation, la prospection et l'ingénierie y afférentes, prospection, recherche ou extraction de ressources naturelles. Ces dispositions s'appliquent aussi bien aux personnels exerçant des fonctions techniques qu'à ceux exerçant des fonctions administratives, comme par exemple l'intendance et la restauration, employés par

les entreprises qui réalisent le chantier ou par des entreprises sous-traitantes. Dans ce dernier cas, les fonctions des personnes concernées doivent se rattacher directement aux activités éligibles des donneurs d'ordre et s'exercer sur le site d'exploitation desdites activités (RM Ramonet n° 59886, JO AN du 28 juin 2005, p. 6471).

C'est également le cas des personnels 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. Toutefois, si les navires sont immatriculés au RIF et armés au commerce, les marins fiscalement domiciliés en France embarqués sur ces navires bénéficient de l'exonération totale (cf. II-A-1 §150).

e. Cas particulier des marins embarqués à bord de navires armés au commerce et immatriculés au RIF

150

Le registre international français est un registre d'immatriculation de navires régi par les [articles L. 5611-1 et suivants du code des transports](#). Peuvent être immatriculés au registre international français :

- les navires de commerce au long cours ou au cabotage international, à l'exception des navires transporteurs de passagers assurant des lignes régulières intracommunautaires ou certaines lignes régulières internationales ;
- les navires de plaisance professionnelle de plus de 15 mètres hors tout ;
- les navires de pêche professionnelle armés à la grande pêche, classés en première catégorie et travaillant dans des certaines zones définies par voie réglementaire.

160

Les marins employés à bord de navires immatriculés au RIF sont éligibles au bénéfice de l'exonération totale d'impôt sur le revenu sous réserve que ces derniers soient également armés au commerce. Il en résulte que les marins embarqués sur des navires de pêche professionnelle armés à la grande pêche sous pavillon RIF sont exclus du bénéfice de l'exonération.

(170)

180

Est considérée comme navigant toute personne affectée à la marche, à la conduite, à l'entretien ou à l'exploitation du navire. Dès lors, sous réserve du respect de la durée minimale de 183 jours (cf. **II-A-2 § 200**), tout marin, quelle que soit la fonction exercée à bord du navire, peut bénéficier de l'exonération totale d'impôt sur le revenu à raison des périodes d'embarquement sur des navires remplissant ces deux conditions.

190

Les travailleurs indépendants ou les salariés sans lien direct avec ces fonctions sont exclus du champ d'application de l'exonération.

2. Durée de l'activité

200

Les salariés, qui exercent l'une des activités mentionnées au [II-A-1 § 100 à 190](#), doivent également justifier que celle-ci l'a été au cours d'une période de plus de 183 jours sur 12 mois consécutifs.

a. Décompte de la durée de la mission à l'étranger

210

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.

220

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.

230

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.

240

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

Dans cette hypothèse, la plus fréquente, il y a lieu de surseoir à l'imposition de la rémunération perçue à l'étranger. Le contribuable doit être en mesure de fournir, à la demande de l'administration, une attestation de son employeur indiquant la durée probable de son activité à l'étranger ainsi que celle du chantier.

250

En pratique, le salarié doit déposer dans le délai de droit commun une déclaration provisoire indiquant le montant de ses autres revenus.

Lorsque l'activité a été exercée pendant moins de 183 jours consécutifs, il doit déposer une déclaration rectificative au plus tard le 31 décembre suivant la période de 12 mois, faisant apparaître le montant global de ses revenus, y compris la rémunération perçue à raison de l'activité exercée à l'étranger.

Dans le cas inverse, le contribuable devra produire, à la demande de l'administration, 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.

b. Précisions sur la durée de l'activité de navigation à bord de navires immatriculés au RIF

260

Pour les marins embarqués à bord de navires armés au commerce et immatriculés au RIF, la computation du délai de 183 jours s'effectue compte tenu du temps effectivement passé à bord du navire.

270

Lorsqu'un navire demande son immatriculation au RIF, 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](#), lorsque la demande est acceptée.

280

Le guichet unique est géré par la direction des affaires maritimes du ministère chargé des transports 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.

B. Activité de prospection de « marchés internationaux »

290

Afin de rendre plus attractive l'activité de prospection de marchés étrangers, l'[article 81 A du CGI](#) 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.

300

Les personnes doivent remplir les conditions communes à l'ensemble des exonérations visées à l'[article 81 A du CGI \(BOI-RSA-GEO-10-10\)](#).

1. Conditions d'éligibilité de l'activité

310

Le contribuable doit avoir au sein de l'entreprise une fonction le rattachant à la prospection commerciale et l'exercer sur les marchés étrangers.

a. Activité commerciale de prospection de marchés étrangers

320

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.

330

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

b. Fonction commerciale de vente ou d'exportation exercée au sein de l'entreprise

340

A titre pratique, il convient 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.

2. Durée de l'activité

350

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

360

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. [II-A-2-a § 210 à 250](#)).

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'État 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.

370

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. [II-A-2-a § 240](#)).