

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-GEO-10-30-10-11/03/2016

Date de publication : 11/03/2016

### RSA - Exonération et régimes territoriaux - Salariés détachés à l'étranger par leur employeur - Conditions spécifiques aux exonérations partielles - Cas général

---

#### 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 3 : Conditions spécifiques aux exonérations partielles

Section 1 : Cas général

#### Sommaire :

- I. Séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur
- II. Séjour d'une durée effective d'au moins 24 heures à l'étranger
- III. Conditions de détermination des suppléments de rémunération liés aux séjours à l'étranger
  - A. Détermination préalable du montant des suppléments de rémunération
  - B. Modalités de détermination des suppléments de rémunération
    - 1. Suppléments de rémunération en rapport avec le nombre, la durée et le lieu des déplacements
    - 2. Suppléments de rémunérations plafonnés à 40 % de la rémunération versée au salarié hors suppléments
      - a. Définition de la rémunération à retenir
      - b. Calcul des suppléments de rémunération

#### 1

Lorsque les conditions d'application communes à l'ensemble des exonérations ([BOI-RSA-GEO-10-10](#)) sont remplies et que les contribuables n'entrent dans aucun des cas d'exonération totales du I de l'[article 81 A du code général des impôts \(CGI\)](#) ([BOI-RSA-GEO-10-20](#)), ils peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'une exonération partielle. Il s'agit de l'exonération des suppléments de rémunération susceptibles de leur être versés pour détachement à l'étranger visé au II de l'article 81 A du CGI.

#### 10

Le cas particulier des marins pêcheurs exerçant leur activité hors des eaux territoriales françaises est commenté au [BOI-RSA-GEO-10-30-20](#).

**(20)**

**30**

Les salariés qui entrent dans le champ d'application de l'[article 81 A du CGI](#), 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.

**40**

Le II de l'[article 81 A du CGI](#) 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 (cf. **I § 50**) ;
- ils doivent être justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins 24 heures dans un autre État (cf. **II § 70**) ;
- 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 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 (cf. **III § 95**).

## **I. Séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur**

**50**

Cette condition implique que le déplacement du salarié dans l'autre État 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 l'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.

**60**

En revanche, conformément à l'engagement pris par le ministre au cours des débats parlementaires ([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.

## II. Séjour d'une durée effective d'au moins 24 heures à l'étranger

### 70

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

### 80

Cette durée s'entend de l'intervalle de temps qui s'écoule entre la date d'arrivée dans l'État 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 États sans revenir en France (déplacements inter États), la durée de séjour est décomptée à partir de l'arrivée dans le premier État et s'achève au départ du dernier État.

### 90

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 etc.) 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.

## III. Conditions de détermination des suppléments de rémunération liés aux séjours à l'étranger

### 95

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 excéder 40 % de la rémunération.

### A. Détermination préalable du montant des suppléments de rémunération

---

### 100

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.

#### 110

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.

#### 120

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. Modalités de détermination des suppléments de rémunération**

### **1. Suppléments de rémunération en rapport avec le nombre, la durée et le lieu des déplacements**

#### 130

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.

#### 140

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.

### **2. Suppléments de rémunérations plafonnés à 40 % de la rémunération versée au salarié hors suppléments**

#### 150

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.

*Ainsi, la fraction des suppléments de rémunération qui dépasse le plafond de 40 % tel que défini au **III-B-2-b § 190** est soumise à l'impôt sur le revenu (cf. en ce sens [CAA Bordeaux, arrêt du 14 janvier 2014 n° 12BX01596](#)).*

#### 160

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.

### a. Définition de la rémunération à retenir

#### 170

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

### b. Calcul des suppléments de rémunération

#### 180

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.

#### 190

*L'employeur calcule les suppléments de rémunération selon la périodicité de son choix (jour, semaine, mois, année etc.), mais en tout état de cause, l'exonération ne peut jamais excéder 40 % de la rémunération annuelle telle que celle-ci est définie au **III-B-2-a § 170** (cf. en ce sens [CE, arrêt du 10 avril 2015, n° 365851, ECLI:FR:CESSR:2015:365851.20150410](#))*

#### 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 :  $200\,000 \times 0,4 = 80\,000$  €.