RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-GEO-10-10-20130610
Date de publication : 10/06/2013

RSA - Exonération et régimes territoriaux - Conditions communes à l'ensemble des exonérations

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimiles
Régimes territoriaux particuliers
Titre 1 : Salariés détachés à l'étranger par leur employeur
Chapitre 1 : Conditions communes aux exonérations totales et partielles

Sommaire :

I. La personne doit être fiscalement domiciliée en France
II. La personne doit exercer une activité salariée
III. L'employeur doit être établi en France, dans un autre État membre de l'UE ou dans un autre Etat partie à l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales
IV. L'activité doit être exercée dans un autre État que la France et que celui du lieu d'établissement de l'employeur
A. Principes
B. Cas particuliers
1. Travailleurs frontaliers
2. Marins-pêcheurs et salariés embarqués sur un navire immatriculé au registre international français (RIF)

1

Les exonérations totales et partielles prévues par l'article 81 A du code général des impôts (CGI) sont soumises à des conditions communes.

Les conditions supplémentaires spécifiques à chaque exonération sont exposées au BOI-RSA-GEO-10-20 pour les exonérations totales et au BOI-RSA-GEO-10-30 pour les exonérations partielles.

10

Le I de l'article 81 A du CGI subordonne le bénéfice des exonérations d'impôt sur le revenu à quatre conditions, communes à l'ensemble des exonérations :

- le bénéficiaire de la rémunération doit être fiscalement domicilié en France ;

- le contribuable doit exercer une activité salariée ;

- l'employeur doit être établi en France, ou dans un autre État membre de l'Union européenne (UE), ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

- l'activité doit être exercée dans un État autre que la France et que l'État du lieu d'établissement de l'employeur.

I. La personne doit être fiscalement domiciliée en France

20

La condition relative à la domiciliation en France est d'application stricte et s'apprécie par référence aux dispositions de l'article 4 B du CGI . Pour l'appréciation des critères à retenir et leurs modalités d'application, il y a lieu de se reporter aux commentaires figurant au BOI-IR-CHAMP-10.

30

La situation particulière des agents de l'État au regard de cette condition prévue par l'article 81 A du CGI est précisée au BOI-RSA-GEO-20.

II. La personne doit exercer une activité salariée

40

L'activité salariée est caractérisée par l'existence d'un lien de subordination juridique entre la personne détachée à l'étranger et l'entreprise qui l'emploie. Il s'agit en pratique des personnes qui sont titulaires d'un contrat de travail.

50

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.

> **Remarque :** Par nature commerciale, les rémunérations dites « à la part » perçues par les patrons pêcheurs au titre de leur travail personnel ainsi que lorsqu'ils sont embarqués, par le ou les pêcheurs associés d'une société de pêche artisanale, sont, en application du troisième alinéa de l'article 34 du CGI, imposées dans la catégorie des traitements et salaires. Il est admis que ces rémunérations bénéficient de l'exonération partielle visée au II de l'article 81 A du CGI (BOI-RSA-GEO-10-30-20).

60

Sont également exclus du champ d'application du dispositif les mandataires sociaux et notamment ceux dont les rémunérations sont imposées à l'impôt 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.

70

> Toutefois, conformément à l'engagement pris par le ministre lors des débats parlementaires (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. **IV § 130**).

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.

80

Enfin, la situation des agents de la fonction publique et en particulier des agents de l'État, est commentée au BOI-RSA-GEO-20.

III. L'employeur doit être établi en France, dans un autre État membre de l'UE ou dans un autre Etat partie à l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales

90

L'employeur doit être établi en France, ou dans un autre État membre de l'UE, ou dans un État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (cas de l'Islande, de la Norvège et du Liechtenstein qui a conclu avec la France un accord d'échanges de renseignements).

100

Ne peuvent pas bénéficier du régime, par exemple, les salariés dont l'employeur est établi en Suisse, à Andorre ou Monaco, qui ne sont pas partie de l'accord sur l'EEE.

110

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

120

L'employeur doit disposer en France, dans un autre État membre de la l'UE, ou de l'EEE ayant conclu un convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale avec la France, de son siège social ou d'un établissement au sens de la définition qui en est donnée en matière d'impôt sur les sociétés (BOI-IS-CHAMP-60-10-10), 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 pour que ce dernier puisse prétendre au bénéfice des dispositions de l'article 81 A du CGI.

Lorsque ce lien existe, il n'y a pas lieu de se préoccuper de savoir dans quel État est payée la rémunération en totalité ou en partie. De même, le fait que le salaire soit supporté par l'entreprise installée en France, dans un autre État membre de l'UE ou de l'EEE ayant conclu une convention

d'assistance administrative avec la France, ou supporté par l'un de ses établissements ou même par l'une de ses filiales établie en dehors de la France ou d'un de ces États demeure sans incidence.

Exemple : Un groupe est constitué de la société mère établie aux États-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 CGI

IV. L'activité doit être exercée dans un autre État que la France et que celui du lieu d'établissement de l'employeur

A. Principes

130

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 État ou territoire autre que la France et, s'il est différent, que l'État du lieu d'établissement de l'employeur à condition que celui-ci se situe dans un État membre de l'UE ou dans un État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention fiscale d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (cf. **III § 90**).

Remarque 1 : Pour l'application de l'article 81 A du CGI, 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.

Remarque 2 : Pour l'application de l'article 81 A du CGI, sont considérées comme des États ou territoires autres que la France : les collectivités d'outre-mer (Saint-Martin, Saint-Barthélémy, Saint-Pierre-et-Miquelon, Wallis-et-Futuna et la Polynésie française), la Nouvelle-Calédonie et les Terres Australes et Antarctiques Françaises (TAAF).

Remarque 3 : Les notions « d'établissement » et « d'employeur » sont définies au **III §120**.

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

140

En revanche et conformément aux précisions apportées sur ce point au cours des débats parlementaires (JO Déb. AN du 8 décembre 2005, pp. 8108 et 8109 et JO Deb. 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 du CGI, notamment celle afférente à la durée de détachement qui conditionne l'attribution de l'exonération totale d'impôt (BOI-RSA-GEO-10-20), que le salarié ait exercé ses fonctions dans un ou plusieurs États étrangers.

Exemple : 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 État et 90 jours dans un autre État pourra cumuler ces deux périodes pour établir que la durée de son séjour à l'étranger est effectivement supérieure à 183 jours.

B. Cas particuliers

1. Travailleurs frontaliers

150

Les travailleurs frontaliers exerçant leur activité à l'étranger durant la journée et rentrant quotidiennement à leur domicile en France ne sont pas réputés détachés à l'étranger par leur employeur. Ils ne bénéficient donc pas des exonérations totales ou partielles prévues à l'article 81 A du CGI. En effet, la partie de la journée de travail des personnes concernées qui se déroule dans l'État du lieu d'exercice des fonctions ne peut être assimilée à un « séjour » au sens de la jurisprudence :

> *« … les dispositions, issues de l'article 9 de la loi du 29 décembre 1976, de l' article 81 A du CGI » (dans sa rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2005) "… visent les traitements et salaires perçus en rémunération de leur activité à l'étranger par des personnes de nationalité française qui ont leur domicile fiscal en France et qui sont envoyées à l'étranger par un employeur établi en France" » ; « … il ressort des travaux préparatoires et, notamment, des débats parlementaires qui ont précédé l'adoption des dispositions de l'article 9 de la loi du 29 décembre 1976, qu'en édictant ces dispositions, le législateur a, principalement, eu pour intention d'accorder un allègement fiscal aux salariés qui accepteraient d'effectuer pour leur entreprise des séjours à l'étranger d'une certaine durée... » ; « Les dispositions du III de l'article 81 A du CGI » (dans sa rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2005), « 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... » (CE, arrêt du 10 janvier 1992, req. n° 109895).*

2. Marins-pêcheurs et salariés embarqués sur un navire immatriculé au registre international français (RIF)

160

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 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 prévue à l'article 81 A du CGI, dans les conditions exposées au BOI-RSA-GEO-10-30-20.

170

En outre, en vertu des dispositions de la loi n° 2005-412 du 3 mai 2005 relative à la création du registre international français, les marins embarqués sur des navires immatriculés à ce registre sont également éligibles à l'exonération totale prévue à l'article 81 A du CGI (BOI-RSA-GEO-10-20-II-A-e § 150).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 17/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5099-PGP.html/identifiant=BOI-RSA-GEO-10-10-20130610