

SALARIÉS AYANT LEUR RÉSIDENCE FISCALE EN FRANCE ENVOYÉS DANS UN PAYS NON LIÉ À LA FRANCE PAR UNE CONVENTION FISCALE

ARTICLE 81 A

GENERALITES

Le législateur, dans le cadre de la loi des finances rectificative pour 2005 (article 51), a modifié le contenu de l'article 81-A du Code général des impôts, tant sur le fond que sur la forme.

Il s'agit d'une mise en conformité des dispositions dudit article au droit communautaire et de son adaptation aux nouvelles normes fiscales internationales.

Ainsi, les dispositions de cet article ont été réorganisées. Désormais, il a été regroupé au I de l'article 81-A dudit Code, l'ensemble des conditions communes aux exonérations totales et à l'exonération partielle et les différentes modalités particulières liées à l'application des exonérations totales de l'impôt.

Le II de l'article 81-A du Code précité a été consacré à l'imposition des sursalaires dans le cadre des missions à l'étranger.

Ce toilettage n'a pas fait disparaître la possibilité pour les salariés d'être exonérés en cas d'absence de convention fiscale entre la France et le pays où ils ont exercé leur activité.

S'il n'existe pas de convention fiscale entre la France et l'État où l'activité salariale est exercée, dans la plupart des cas le salarié expatrié reste fiscalement domicilié en France chaque fois que le conjoint ne l'accompagne pas, puisqu'il y conserve son foyer familial.

Article 4.B du Code général des impôts

En effet, il gardera un des trois critères de l'article 4B, celui du foyer en France.

Il n'en reste pas moins que dans ce cas, le salarié pourra, au regard du droit interne étranger, avoir sa résidence fiscale dans ce pays et y être donc également imposé.

Afin d'inciter les entreprises françaises à envoyer à l'étranger des salariés, le Code général des impôts a prévu des dispositions avantageuses pour certains d'entre eux. Le législateur a prévu une atténuation de la double imposition qui pourra résulter de la combinaison des deux droits internes.

Ainsi, et en l'absence de convention fiscale internationale, l'article 81-A du Code général des impôts prévoit certaines hypothèses dans lesquelles les salaires versés par l'employeur seront exonérés d'impôts (en France uniquement, puisque le droit fiscal interne français ne s'applique qu'en France et seulement aux résidents fiscaux français).

Article 81 - A - Code Général des Impôts

« I. Les personnes domiciliées en France au sens de l'article 4 B qui exercent une activité salariée et sont envoyées par un employeur dans un État autre que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison des salaires perçus en rémunération de l'activité exercée dans l'État où elles sont envoyées.

L'employeur doit être établi en France ou dans un autre État membre de la Communauté européenne, ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

L'exonération d'impôt sur le revenu mentionnée au premier alinéa est accordée si les personnes justifient remplir l'une des conditions suivantes :

1° Avoir été effectivement soumises, sur les rémunérations en cause, à un impôt sur le revenu dans l'État où s'exerce leur activité et sous réserve que cet impôt soit au moins égal aux deux tiers de celui qu'elles auraient à supporter en France sur la même base d'imposition ;

*2° Avoir exercé l'activité salariée dans les conditions mentionnées aux premier et deuxième alinéas :
- soit pendant une durée supérieure à cent quatre-vingt-trois jours au cours d'une période de douze mois consécutifs lorsqu'elle se rapporte aux domaines suivants :*

a) Chantiers de construction ou de montage, installation d'ensembles industriels, leur mise en route, leur exploitation et l'ingénierie y afférente ;

b) Recherche ou extraction de ressources naturelles ;

c) Navigation à bord de navires immatriculés au registre international français,

- soit pendant une durée supérieure à cent vingt jours au cours d'une période de douze mois consécutifs lorsqu'elle se rapporte à des activités de prospection commerciale.

- les dispositions du 2° ne s'appliquent ni aux travailleurs frontaliers ni aux agents de la fonction publique.

II. Lorsque les personnes mentionnées au premier alinéa du I ne remplissent pas les conditions définies aux 1° et 2° du même I, les suppléments de rémunération qui leur sont éventuellement versés au titre de leur séjour dans un autre État sont exonérés d'impôt sur le revenu en France s'ils réunissent les conditions suivantes :

1° Être versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur ;

2° Être justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins vingt-quatre heures dans un autre État ;

3° 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 mentionnés au premier alinéa. Le montant des suppléments de rémunération ne peut pas excéder 40 % de celui de la rémunération précédemment définie. »

SALARIES EXONERES TOTALEMENT

PREMIER CAS D'EXONERATION TOTALE : ARTICLE 81-A-I DU CODE GENERAL DES IMPOTS

Le premier cas de figure dans lequel les salariés envoyés à l'étranger sont totalement exonérés des revenus qu'ils perçoivent au titre des activités est précisé par l'article 81-A-I-1 du Code général des impôts.

Le salarié doit être domicilié en France - article 81-A-I-1

Auparavant, il fallait être de nationalité française pour bénéficier de cette exonération. Cette condition a été supprimée. Les allègements d'impôts sont désormais étendus à l'ensemble des personnes qui sont fiscalement domiciliées en France, et exercent une activité salariée à l'exclusion des mandataires sociaux. Mais, il est admis que les mandataires sociaux qui sont titulaires de contrat de travail, compte tenu du caractère technique de leur activité au sein de l'entreprise, peuvent bénéficier de cette exonération.

La rémunération perçue par le salarié doit concerner une activité dans un autre État autre que la France et que celui du lieu d'établissement de l'employeur

La notion d'« étranger » a été supprimée dans la nouvelle disposition de l'article 81-A-I. Le législateur a préféré le concept « État autre que la France et que celui du lieu d'établissement de l'employeur ».

En définitive, ces exonérations sont valables pour les salaires qui proviennent de tout lieu qui ne relève pas de la souveraineté fiscale de France.

Étant rappelé que sont considérés comme des pays étrangers à la France :

- les territoires d'Outre-Mer (Nouvelle Calédonie, Polynésie Française, Terres Australes Antarctiques, Wallis & Futuna) ;
- les collectivités territoriales à statut particulier (Mayotte, Saint-Pierre & Miquelon) ;

La haute mer n'est pas considérée comme étant l'étranger puisqu'elle est censée être un territoire n'appartenant à personne.

- l'employeur doit être établi en France ou dans l'Espace Économique Européen - article 81-A-I-a1 2.

Il n'est plus question que l'employeur soit spécialement établi en France comme c'était le cas dans l'ancien texte. Dorénavant, ces exonérations peuvent être appliquées aux salaires qui ont été perçus au titre de rémunération dans un pays du lieu où l'employeur dispose d'un établissement, quand ce dernier est situé dans un pays au sein de l'Union Européenne ou dans l'Espace Économique Européen lié avec la France par une convention fiscale (clause d'assistance administrative de lutte contre l'évasion et les fraudes fiscales).

Il faut préciser que le Liechtenstein est exclu car il n'a pas signé de convention fiscale avec la France.

Les salaires versés en rémunération de cette activité sont exonérés d'impôt en France si le contribuable a payé un impôt à l'étranger qui est supérieur aux 2/3 de l'impôt que le contribuable aurait acquitté en France

La vérification de ce rapport ne peut donc se faire qu'a posteriori et lorsque l'exonération est contestée par l'Administration.

Il convient donc de déterminer le montant de l'impôt qui a été acquitté à l'étranger et l'impôt qui aurait pu être acquitté en France sur les mêmes revenus.

Exemple

Un salarié a gardé sa résidence fiscale en France, mais est détaché dans un pays avec lequel la France n'a pas conclu de convention fiscale.

Ce salarié a déclaré un salaire de 500, sur lequel il a payé à l'étranger un impôt de 105.

En France, par hypothèse, un salaire de 500 donne un impôt théorique de 170.

Dans cet exemple, il s'agit de savoir si l'impôt payé à l'étranger est supérieur ou égal aux 2/3 de celui que le contribuable aurait payé en France.

- $2/3 \times 170 = 113$;
- impôt payé à l'étranger : 105 ;
- impôt payé à l'étranger (105) est bien inférieur à 113 (2/3 de l'impôt qu'aurait payé le contribuable en France).

Dans ce cas, le salarié ne sera pas exonéré des revenus qu'il a perçus à l'étranger. Il devra donc acquitter en France un impôt sur le salaire qu'il aurait perçu s'il avait exercé en France, en l'occurrence ici la somme de 113. Dans cette hypothèse, le salarié paie donc deux fois l'impôt.

DEUXIEME CAS D'EXONERATION TOTALE : ARTICLE 81-A-I-AL 2 DU CODE GENERAL DES IMPOTS

Il existe un deuxième cas dans lequel les salariés qui sont envoyés à l'étranger ne paient aucun impôt en France. Il faut que le salarié en question remplisse simultanément deux conditions pour être totalement exonéré d'impôt en France sur les salaires perçus au titre de l'activité déployée à l'étranger.

Première condition

- travailler dans le pays étranger pendant au moins **183** jours, sur une période de **12** mois consécutifs

Doivent être considérés comme des jours passés à l'étranger :

- les congés payés acquis à raison d'une activité déployée à l'étranger (même s'ils sont passés en France) ;

Ainsi les congés payés pris au titre d'une activité déployée à l'étranger seront considérés comme une période passée à l'étranger, même si lesdits congés payés sont pris après la période d'expatriation.

La jurisprudence est sur ce point particulièrement précise :

“Pour apprécier si la condition tenant à la durée de l’activité exercée à l’étranger est remplie, il convient de retenir la durée des congés de récupération et congés payés auxquels donne droit l’activité exercée à l’étranger, même lorsqu’ils sont pris en France.”

Conclusions MARTEL sous Cour Administrative d’Appel de PARIS, 10 octobre 1996

- les congés (même pris en France) au titre d’accidents du travail survenus à l’occasion de l’activité déployée à l’étranger.

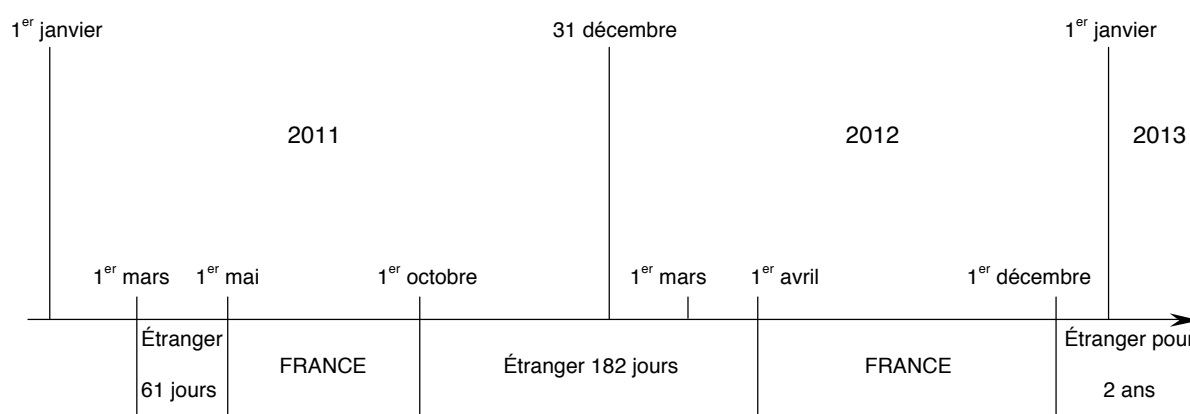
Cette période de **183 jours** se rapporte à une période de douze mois.

Il convient de commencer à décompter les “**183 jours**” à compter du premier départ à l’étranger. La preuve de la durée de **183 jours** doit être très précise.

Il a été jugé sur ce point qu’une attestation de l’employeur selon laquelle le salarié a travaillé plus de **50 %** hors de France ne suffit pas à établir qu’il a réuni la condition de durée exigée par l’article 81-A-I-al 3-2° (article 81 A-II ancien). Une telle attestation n’est pas suffisamment précise faute d’indiquer l’objet et la durée des séjours à l’étranger.

Conseil d’État, 13 novembre 1996 - n° 155447

Période de 183 jours prévue à l’article 81-A-I-al 3-2° du Code général des impôts



Dans cet exemple, le salarié part pour la première fois à l'étranger le 1^{er} mars 2006. Il sera donc exonéré d'impôt en France si son déplacement est lié à une activité visée à l'article 81-A-I-al 3-2° du Code général des impôts.

Deuxième condition

■ activité déployée à l'étranger

Pour que le salarié qui a gardé sa résidence fiscale en France et qui est détaché à l'étranger puisse bénéficier d'une exonération totale d'impôt français sur les revenus qu'il perçoit, il ne suffit pas que ce salarié reste **183** jours à l'étranger. Il convient de souligner également que ce salarié soit envoyé pour une activité qui doit être l'une de celles qui sont précisées à l'article 81-A-al 3-2° du Code général des impôts.

Ces activités sont les suivantes :

■ les chantiers : 81-A-I-al 3-2° du Code général des impôts.

Les chantiers s'entendent d'une façon assez large puisqu'ils ont pu être considérés comme chantiers ceux relatifs à des usines livrées "clefs en main".

La jurisprudence accepte en général que la notion de chantier s'étende à toute activité qui accompagne lesdits chantiers. Il a ainsi été jugé que le personnel de cuisine qui était envoyé sur place pouvait bénéficier de l'exonération, l'activité étant accessoire à celle du chantier. Par contre, les activités de prestations de services, notamment la restauration, externalisées par les entreprises chargées de chantiers à l'étranger qui entrent dans le champ d'application de l'article 81 A-I al 3-2° ne peuvent être soumises auxdites dispositions.

Il a également été jugé que l'activité exercée par un technicien supérieur chimiste envoyé à l'étranger, par la société dont il est le directeur technique et commercial, pour assurer le montage et la mise en service de matériels de haute technologie destinés à la production de gaz de haute pureté et dont la mission a duré plus de 183 jours au cours de chacune des années d'imposition entre dans les prévisions de l'article 81-A-II du Code Général des Impôts (*Article 81-A-I-al 3-2° du Code général des impôts*).

Cour Administrative d'Appel de Paris - 30 décembre 1996

Il n'est pas nécessaire pour bénéficier de l'article 81-A-I-al 3-2° du Code général des impôts précité que l'entreprise réalise elle-même la totalité du chantier en cause. L'exonération peut également bénéficier à un dirigeant de l'entreprise.

Sont également considérées comme des activités accessoires la prospection et l'ingénierie y afférentes.

Ainsi, peut être considérée comme étant une activité donnant droit à l'exonération des salaires versés, la prospection commerciale lorsque cette prospection conditionne l'implantation de sociétés françaises à l'étranger ou de chantiers français à l'étranger.

Peut être aussi considérée comme accessoire, l'activité de peinture anti-corrosion sur une plate-forme off-shore de forage pétrolier.

TA Rouen – 23 février 2010 - n° 08-852, 2^e ch – Richard c/ DSF de l'Eure

■ la prospection, la recherche et l'extraction de ressources naturelles : article 81-A-I-al 3-2° b) du Code général des impôts ;

■ navigation à bord de navires immatriculés au registre international français : article 81-A-I-al 3-2° c) du Code général des impôts.

Troisième condition

Les activités de prospection commerciale : article 81-A-I-al 3-2° du Code général des impôts.

La prospection commerciale, qui a toujours été associée non sans difficulté à la recherche et l'extraction des ressources naturelles, a conquis ses lettres de noblesse en matière fiscale. Aux termes de l'article 81-A-I-al 3-2° du Code général des impôts, l'exonération d'impôt prévue ne peut être accordée que si le contribuable justifie avoir passé « pendant une durée supérieure à cent vingt jours au cours d'une période de douze mois consécutifs lorsqu'elle se rapporte à des activités de prospection commerciale ».

Première série de conditions

Le salarié doit, pour bénéficier de cette disposition, satisfaire certaines conditions. Elles sont presque les mêmes que celles décrites précédemment. Il faut être titulaire d'un contrat de travail avec l'entreprise et avoir son domicile fiscal en France. Il faut ensuite avoir exercé son activité dans un ou plusieurs pays étrangers. Enfin, il faut être employé par une entreprise située France ou dans l'Union Européenne, l'Espace Economique Européen comme il a été déjà indiqué.

Deuxième série de conditions

L'activité commerciale liée à la prospection des marchés étrangers

L'activité commerciale de la société, sur le fondement duquel le bénéfice de la disposition est accordé, doit être liée à la prospection des marchés étrangers. Cette prospection doit être consacrée au développement de l'activité d'exportation de la société ou avoir lien direct avec l'étranger.

Occupation d'une fonction commerciale de vente ou d'exportation au sein de l'entreprise

Le salarié doit occuper au sein de l'entreprise concernée une fonction relative à l'activité de prospection ou dans un service lié à l'exportation sur le marché étranger pour pouvoir bénéficier de cette disposition. Ainsi, tout salarié qui participe aux activités liées au développement des exportations de l'entreprise peut bénéficier de cette mesure. Il faut pour cela justifier avoir participé aux réunions, visites et salons à l'étranger. Le certificat de l'employeur attestant cette qualité servira de justificatif en cas de contrôle de l'administration fiscale, sauf s'il est démontré qu'il ne remplissait pas cette condition. Dans ce cas, il perdrait le bénéfice de cette mesure.

Durée de 120 jours

Le salarié doit justifier avoir passé plus de **120** jours consécutifs dans un ou plusieurs pays à l'étranger. La règle de calcul des **120** jours est similaire à celle des **183** jours qui est demandée dans d'autres secteurs d'activité y compris la période à cheval sur deux années civiles.

Il est retenu pour le décompte de ce délai les congés payés, les congés de récupération, les congés pour accident du travail ou maladie pris en France, auxquels donne droit l'activité exercée hors de France.

SALARIES EXONERES PARTIELLEMENT - ARTICLE 81-A-II DU CODE GENERAL DES IMPOTS

L'article 81-A-II recouvre les cas de figure qui ne sont pas précisés à l'article 81-A-I du Code Général des Impôts.

Il s'agit donc ici essentiellement des salariés qui sont envoyés en mission pour une durée inférieure à **183** jours ou pour des activités qui ne sont pas énumérées par l'article 81-A-I.

CONDITIONS DE L'EXONERATION

La rémunération doit concerner un travail effectué à l'étranger

Sont considérés comme des pays fiscalement étrangers les territoires suivants :

- les territoires d'Outre-Mer :

Nouvelle Calédonie, Polynésie Française, Terres Australes, Antarctique, Wallis et Futuna ;

- les collectivités territoriales à statut particulier : Mayotte, Saint-Pierre et Miquelon.

La France est donc liée à ces territoires par des conventions fiscales internationales.

Le salarié doit se déplacer physiquement à l'étranger

Pour qu'il y ait exonération, il faut que le salarié se déplace physiquement à l'étranger.

Exemple

*Lorsqu'un salarié est rémunéré à la commission, les majorations qu'il perçoit au titre de ventes à l'étranger sont exonérées si elles sont liées à des **séjours effectués à l'étranger**. A contrario, les majorations perçues au titre de ventes à l'étranger par un commercial qui ne se déplacerait pas à l'étranger ne sont pas exonérées.*

La prime doit figurer de façon distincte sur la fiche de paie

L'Administration fiscale n'accepte pas l'exonération de primes lorsque celles-ci sont confondues avec le salaire.

Il convient dès lors d'individualiser sur la fiche de paie les primes d'expatriation ou de mission en prévoyant une ligne particulière.

De même, la prime d'expatriation ou de mission ne doit pas être un pourcentage du salaire, ce qui donnerait l'impression d'une certaine automaticité.

Le législateur a rigoureusement recadré les conditions d'exonération prévue à l'article 81-A-II du Code général des impôts.

Aux conditions précédemment décrites s'ajoutent trois autres conditions

Les sursalaires doivent être versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur

Les déplacements du salarié à l'étranger doivent être exclusivement liés à l'intérêt direct de la société afin de justifier l'exonération fiscale prévue. Ces déplacements ne peuvent donc être engagés que pour des raisons essentiellement professionnelles en rapport avec l'intérêt de l'entreprise.

La durée de 24 h

La durée effective de mission à l'étranger doit être au moins de **24** heures dans le ou les pays de mission. La durée de séjour court à partir de la date d'arrivée dans le pays de séjour jusqu'à la date de départ dudit pays. Le temps de transport aller et retour n'est pris en compte. Cette durée doit être ininterrompue.

Dans le cadre de déplacements successifs sans retour effectif en France, la durée de séjour se calcule à partir de la date d'arrivée dans le premier pays et se termine à la date de départ du dernier pays dans lequel le salarié a séjourné.

Le montant des sursalaires doit préalablement être déterminé et ne peut dépasser 40 % de la rémunération annuelle

Les suppléments de salaires, pour bénéficier de l'exonération, doivent être fixés préalablement aux missions effectuées. Il suffit pour cela que le contrat de travail ou son avenant se réfère aux grilles des primes définies dans le règlement intérieur de la société. Dans le cas contraire, les ordres de missions peuvent être pris en considération pour la justification de l'antériorité de la prime.

Il faut être en mesure de montrer que le montant des sursalaires soumis à exonération est en rapport avec l'importance du séjour à l'étranger compte tenu de la durée, de la destination, etc...

Le montant de ces sursalaires ne peut excéder **40 %** du salaire annuel. Le législateur n'a pas défini de barème mais a déterminé le quantum maximal de versement par rapport à la rémunération de l'employé au-delà de laquelle ces suppléments de salaire ne bénéficient pas d'exonération fiscale concernée.

Pour la détermination du montant de la rémunération, il faut tenir compte du salaire annuel fixe et variable, notamment les primes, bonus et intéressement.

En ce qui concerne le calcul du montant des suppléments de salaire, la liberté est donc laissée à chaque entreprise. Il peut être déterminé selon les jours, semaines ou mois, etc....

Exemple

Un salarié dont la rémunération annuelle est de 130 000 € et qui a passé 90 jours de mission à l'étranger sur une durée d'activité effective annuelle de 220 jours :

Le montant maximum des suppléments de salaires qui peuvent bénéficier de l'exonération prévue est :

$130\,000\,€ \times 40\,\% \times 90/220 = 21\,273\,€$.

TAUX D'IMPOSITION

Même si le contribuable est exonéré totalement (*Articles 81-A-I du Code général des impôts*), et compte tenu du fait qu'il a gardé sa résidence fiscale en France, il continue d'être imposé en France au titre des revenus autres que les salaires qui ont été exonérés, au taux effectif d'imposition.

La partie du salaire correspondant au temps travaillé en France sera donc soumise à imposition, et ce, au taux effectif.

Sur ce point, l'article 197.C du Code général des impôts dispose que l'impôt dont le contribuable est redevable en France sur les revenus autres que les traitements et salaires exonérés en vertu des dispositions de l'article 81-A-I et II du Code général des impôts est calculé au taux correspondant à l'ensemble de ses revenus, imposables et exonérés.

Article 197 C - Code général des impôts

L'impôt dont le contribuable est redevable en France sur les revenus autres que les traitements et salaires exonérés en vertu des dispositions de l'article 81-A-I et II est calculé au taux correspondant à l'ensemble de ses revenus, imposables et exonérés.

Article 9 (dernier alinéa) - Loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976,

Il convient donc de savoir si l'exonération dont bénéficie le contribuable est totale ou partielle.

LE CONTRIBUABLE BENEFICIE DE L'EXONERATION TOTALE - APPLICATION DE L'ARTICLE 81-A-I DU CODE GENERAL DES IMPOTS

Il est rappelé que le salarié qui bénéficie des dispositions de l'article 81-A-I et II du Code général des impôts a conservé sa résidence fiscale en France.

Ainsi et même si le contribuable est salarié à l'étranger, il est imposé en France à raison d'autres revenus que son salaire et qui sont de source française.

Exemple

Le produit d'une location ou une plus-value réalisée après la vente de valeurs mobilières, etc.

Afin de garder l'avantage lié à l'expatriation tout en appliquant la progressivité de l'impôt, le taux d'imposition des revenus autres que les salaires sera déterminé en utilisant la méthode du taux effectif.

LE CONTRIBUABLE BENEFICIE DE L'EXONERATION PARTIELLE - APPLICATION DE L'ARTICLE 81-A-II DU CODE GENERAL DES IMPOTS

Lorsque le contribuable ne répond pas aux critères cités aux articles 81-A-I (les deux cas d'exonération totale), il peut bénéficier d'une exonération partielle sur la partie sursalaire, c'est-à-dire que seul le salaire de base sera soumis à taxation (au taux effectif).

Le système d'imposition français étant déclaratif, le contribuable doit obligatoirement déclarer en France les salaires qui ont été exonérés puisqu'ils doivent être pris en compte pour le calcul du taux effectif applicable aux autres revenus imposables en France.

Le contribuable devra également déclarer tous les autres revenus de source étrangère (voir fiches suivantes).

La déclaration des revenus encaissés hors de France se fait aux formulaires n° 2047 et 2042 lignes TI ou TK.

Dorénavant, l'Administration fiscale prend en compte pour le calcul du taux effectif la totalité du salaire que le salarié aurait perçu s'il avait exercé la même activité en France.

Ne sont donc pas exclus pour le calcul du taux effectif, les suppléments de salaire liés à l'expatriation.

L'Administration fiscale vient par le BOFIP, BOI-RSA-GEO-20, § 180 du 29 octobre 2013, de réaffirmer, cette position. Cette mise à jour indique cette mesure s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2012.

Exemple

Revenus fonciers imposables : 18 293 €.

Salaires retenus pour l'application du taux effectif : 122 569 €.

Déduction de 10 % : 12 257 €.

Revenus imposables après déduction des 10 % : 110 312 €.

Revenu mondial imposable : 128 605 €.

Impôt total dû : 34 304 €.

Impôt dû en France

Salaire imposable (sursalaire exclu) : 100 616 €.

Déduction de 10 % : 10 062 €.

Salaire imposable après déduction des 10 % : 90 554 €.

Revenus fonciers imposables : 18 293 €.

Impôt dû : 34 304 € x (108 847 €/128 605) : 29 034 €.

LE CONTRIBUABLE N'EST PAS EXONERÉ TOTALEMENT - ARTICLE 81-A-II DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

Compte tenu des dispositions de l'article 197.C du Code général des impôts, le salarié qui est envoyé en mission temporaire (*Article 81-A-II du Code général des impôts*) devrait être imposé sur les salaires perçus en rémunération de cette mission au taux correspondant à l'ensemble de ses revenus imposables et exonérés.

L'article 81-A-II prévoit cependant l'exonération des salaires perçus en rémunération desdites missions.

Le salarié ne sera imposable en France **qu'à raison du salaire qu'il aurait perçu s'il était resté en France**, puisque les indemnités d'expatriation ne sont pas imposables en application de l'article 81-A-II du Code général des impôts.

L'assiette de l'impôt ne correspondra pas aux primes d'expatriation ou aux sursalaires, mais uniquement au montant de la rémunération allouée habituellement en France pour une activité comparable sans que ce montant puisse toutefois être inférieur au salaire perçu par le contribuable avant son départ pour une activité identique.

Avant 2006, les sursalaires bénéficiant de l'exonération fiscale n'étaient pris en compte pour le calcul du taux effectif de l'impôt sur le revenu.

Mais depuis la réforme de 2006, ils sont retenus pour le calcul de ce taux effectif car ces exonérations ne doivent pas avoir pour effet la modification de la progressivité de l'impôt pour les autres revenus.

Le formulaire Cerfa n° 2047 concernant la déclaration des revenus encaissés à l'étranger en 2013 est disponible sur notre site internet sous la référence suivante :

www.gereso.com/edition/docs-edition/pratique/mobilite/docs/formulaire2047.pdf

LOI DE FINANCES POUR 2006 – LE NOUVEL ARTICLE 81 A

LE NOUVEL ARTICLE 81 A

Cet article reprend les deux cas d'exonération partielle mais élargit le champ des bénéficiaires.

Désormais, la condition de nationalité française est supprimée, les allègements d'impôts sont désormais étendus à l'ensemble des personnes fiscalement domiciliées en France, exerçant une activité salariée (exclusion des mandataires sociaux) et envoyées dans un Etat autre que la France et que celui d'établissement de l'entreprise.

La condition de domiciliation de l'entreprise en France est également supprimée. Désormais les employeurs peuvent être établis dans tous les pays de l'Espace Economique Européen (sauf le Liechtenstein car il n'y a pas de convention fiscale signée avec ce pays).

Le législateur va même plus loin en généralisant l'exonération aux activités de prospection commerciale (actuellement limitée à certains secteurs d'activité ou à certains marchés commerciaux), tout en réduisant la durée de travail à l'étranger de **183** jours à **120** jours pour ces activités de prospection commerciale sur une période de **12** mois consécutifs.

Les frontaliers et les agents de la fonction publique sont exclus de ces dispositions.

CONDITIONS D'EXONERATION DES SUPPLEMENTS DE REMUNERATION

Pour bénéficier de l'exonération partielle, les sommes versées en contrepartie des séjours effectués à l'étranger doivent obéir aux critères suivants :

- être versées en contrepartie des séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur ;
- être déterminées préalablement aux séjours à l'étranger ;
- être en rapport avec le nombre de jours, la durée et le lieu des séjours ;
- les suppléments de salaire ne peuvent excéder **40 %** de la rémunération de base ;
- la durée du séjour doit être d'une durée effective d'au moins **24** heures dans un autre Etat.

DISPOSITIONS APPLICABLES A COMPTER DE L'IMPOSITION DES REVENUS DE 2006 ARTICLE 81 A - LOI N° 2005-412 DU 3 MAI 2005 - ARTICLE 7

Loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 - article 51

I / L'article 81 A du Code général des impôts est ainsi rédigé :

« I. Les personnes domiciliées en France au sens de l'article 4B qui exercent une activité salariée et sont envoyées par un employeur dans un Etat autre que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison des salaires perçus en rémunération de l'activité exercée dans l'Etat où elles sont envoyées.

L'employeur doit être établi en France ou dans un autre État membre de la communauté européenne, ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace Économique Européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales.

L'exonération de l'impôt sur le revenu mentionnée au premier alinéa est accordée si les personnes justifient remplir l'une des conditions suivantes :

1 ° avoir été effectivement soumises, sur les rémunérations en cause, à un impôt sur le revenu dans l'État où s'exerce leur activité et sous réserve que cet impôt soit au moins égal aux deux tiers de celui qu'elles auraient supporter en France sur la même base d'imposition ;

2° avoir exercé l'activité salariée dans les conditions mentionnées aux premier et deuxième alinéas ;

- soit pendant une durée supérieure à cent quatre-vingt-trois jours au cours d'une période de douze mois consécutifs lorsqu'elle se rapporte aux domaines suivants :

a) chantiers de construction ou de montage, installation d'ensembles industriels, leur mise en route, leur exploitation et l'ingénierie y afférente,

b) recherche ou extraction de ressources naturelles,

c) navigation à bord de navires immatriculés au registre international français.

- soit pendant une durée supérieure à cent vingt jours au cours d'une période de douze mois consécutifs lorsqu'elle se rapporte à des activités de prospection commerciale.

Les dispositions du 2° ne s'appliquent ni aux travailleurs frontaliers ni aux agents de la fonction publique.

II. Lorsque les personnes mentionnées au premier alinéa du I ne remplissent pas les conditions définies aux 1° et 2° du même I, les suppléments de rémunération qui leur sont éventuellement versés au titre de leur séjour dans un autre État sont exonérés d'impôt sur le revenu en France s'il réunissent les conditions suivantes :

1° être versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur ;

2° être justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins 24 heures dans un autre État ;

3° 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 mentionnés au premier alinéa. Le montant des suppléments de rémunération ne peut pas excéder 40 % de celui de la rémunération précédemment définie.

II / Les dispositions du I/ s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006. »