

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 7 DU 14 JANVIER 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 5 F-1-10

INSTRUCTION DU 6 JANVIER 2010

IMPOT SUR LE REVENU. TRAITEMENTS ET SALAIRES. EXONERATION DES HEURES SUPPLEMENTAIRES DE TRAVAIL EFFECTUEES PAR LES TRAVAILLEURS FRONTALIERS. COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 81 QUATER DU CODE GENERAL DES IMPOTS ISSU DE L'ARTICLE 1<sup>ER</sup> DE LA LOI EN FAVEUR DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DU POUVOIR D'ACHAT, DITE « LOI TEPA » (N° 2007-1223 DU 21 AOUT 2007).

(C.G.I., art. 81 quater)

NOR : ECE L 09 20688 J

Bureau C 1

1. L'article 81 quater du code général des impôts (CGI), issu de l'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat<sup>1</sup>, dite « loi TEPA », modifié par le III de l'article 23 de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008 portant rénovation de la démocratie sociale et réforme du temps de travail<sup>2</sup>, exonère d'impôt sur le revenu la rémunération versée au titre des heures supplémentaires.

2. Comme le précise la réponse à la question orale sans débat n° 707 posée par Monsieur Francis Hillmeyer, Député du Haut-Rhin (JO de l'Assemblée Nationale du 3 juin 2009, p. 4773), cette mesure, qui est d'application générale, a vocation à s'appliquer à l'ensemble des salariés, y compris aux travailleurs frontaliers.

3. La présente instruction précise les modalités d'application de l'exonération des heures supplémentaires aux travailleurs frontaliers.

### I. Définition des travailleurs frontaliers concernés

4. La France dispose de régimes frontaliers, prévoyant une imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers salariés dans leur Etat de résidence, avec certains Etats limitrophes (Allemagne, Belgique, Espagne, Italie et cantons suisses de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura). Les travailleurs frontaliers salariés couverts par ces régimes et résidant en France sont, au titre de leur rémunération, imposables à l'impôt sur le revenu en France selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

Par suite, la rémunération des heures supplémentaires effectuées par les frontaliers est exonérée d'impôt sur le revenu en application des dispositions de l'article 81 *quater* du CGI.

<sup>1</sup> Publiée au Journal officiel du 22 août 2007, pages 13945 et suivantes.

<sup>2</sup> Publiée au Journal officiel du 21 août 2008.

3 507007 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975	B.O.I.	I.S.S.N. 0982 801 X
Direction générale des finances publiques		
Directeur de publication : Philippe PARINI	Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER	
Impression : S.D.N.C.	Rédaction : ENT-CNDT	
82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex	17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex	

5. De même, les travailleurs frontaliers monégasques ainsi que les Français résidents de Monaco qui exercent à Monaco une activité salariée et qui, en application de l'article 7 de la convention fiscale franco-monégasque du 18 mai 1963 modifiée par avenant du 26 mai 2003<sup>3</sup>, sont soumis à l'impôt sur le revenu en France, bénéficient également de l'exonération d'impôt sur le revenu de la part de leur rémunération afférente à des heures supplémentaires de travail dans les conditions précisées dans la présente instruction.

## II. Modalités d'exonération de la rémunération des heures supplémentaires de travail

### 1. Principe

6. Par principe, les heures supplémentaires éligibles à l'exonération d'impôt sur le revenu sont les heures de travail effectuées au-delà de la durée légale de travail conformément à la législation sur la durée du travail dans le pays où le salarié exerce son activité ou, dans le cas où un pays ne fixe pas de durée légale de travail, de la durée prévue par une convention ou un accord professionnel ou interprofessionnel. Cela étant, lorsque la convention ou l'accord professionnel ou interprofessionnel fixe une durée de travail inférieure à 35 heures, seules les heures effectuées au-delà de 35 heures sont exonérées.

Par exemple, à Monaco, dès lors que la durée légale du travail est fixée par loi à 39 heures par semaine, un travailleur frontalier dans la principauté qui a travaillé 43 heures pourra bénéficier de l'exonération pour les 4 heures supplémentaires qu'il a accomplies au-delà de cette durée légale du travail. Si la durée conventionnelle du travail, résultant par exemple d'un accord collectif ou prévue par son contrat de travail, est inférieure à 39 heures par semaine, les heures effectuées entre cette durée conventionnelle et cette durée légale de travail ne bénéficient pas de la mesure d'exonération.

7. L'intégralité de la rémunération des heures supplémentaires (rémunération de base, compléments de rémunération et majoration de salaire) est exonérée.

8. En cas d'activité à temps partiel, la rémunération afférente aux heures complémentaires<sup>4</sup> de travail est exonérée.

### 2. Méthode forfaitaire

9. A titre de règle pratique, il est admis que les travailleurs frontaliers qui justifient avoir effectué au moins 1 840<sup>5</sup> heures de travail sur l'année bénéficient de l'exonération de la part de leur rémunération (rémunération de base, complément de salaire, majoration) correspondant aux heures effectuées au-delà de ce seuil, dans la limite d'un plafond de 368 heures<sup>6</sup> supplémentaires de travail par an. Ces seuils de 1 840 et 368 heures sont applicables quelle que soit la durée légale ou, à défaut, la durée prévue par la convention ou l'accord professionnel ou interprofessionnel applicable dans l'entreprise ou les entreprises dans laquelle le salarié exerce ou a exercé son activité. Toutefois, ces seuils sont adaptés en cas d'activité à temps partiel<sup>7</sup>.

10. Cette méthode forfaitaire ne peut être utilisée par les salariés qui exercent une des professions considérées comme comportant des périodes d'inaction au regard de l'article L 3121-9 du code du travail.

Exemple : Un travailleur frontalier effectue 2 000 heures de travail durant l'année N. Il perçoit une rémunération nette totale (rémunération de base, compléments de salaires, majorations de salaire), avant déduction des frais professionnels, de 30 000 € au cours de cette année.

La part de sa rémunération correspondant aux 160 heures supplémentaires de travail (2 000 – 1 840) est exonérée d'impôt sur le revenu, soit 2 400 € (30 000 x (160 / 2 000)).

### 3. Modalités d'application

11. Chaque année, le travailleur frontalier choisit l'une des deux méthodes décrites ci-dessus, sous réserve de pouvoir justifier des éléments retenus. Ce choix ne peut être modifié au titre de l'année considérée.

---

<sup>3</sup> Il s'agit des personnes physiques de nationalité française qui transportent à Monaco leur domicile ou leur résidence, ou qui ne peuvent pas justifier de 5 ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962 et qui sont assujettis en France à l'impôt sur le revenu dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France.

<sup>4</sup> Sur la définition des heures complémentaires, voir n°47 du BOI 5 F-13-08.

<sup>5</sup> Sur la base de 40 heures de travail hebdomadaires et de 46 semaines par an : 40 x 46 = 1 840 h.

<sup>6</sup> Sur la base de 48 heures de travail au maximum par semaine et de 46 semaines par an : 48 x 46 = 2 208 – 1 840 = 368 heures supplémentaires au maximum par an.

<sup>7</sup> Ex : Pour les salariés travaillant à 80%, la rémunération exonérée est celle versée en contrepartie des heures effectuées au-delà de 1 472 heures (80% x 1 840) dans la limite d'un plafond de 294 heures par an (80 % x 368 heures).

12. Quelle que soit la méthode retenue, le bénéfice de l'exonération est subordonnée au respect des dispositions légales et conventionnelles relatives à la durée du travail dans le pays considéré. Ainsi, l'exonération n'est pas applicable aux heures supplémentaires qui auraient été réalisées illégalement par un travailleur frontalier.

### III. Obligations déclaratives

13. Pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 81 *quater* du CGI, les travailleurs frontaliers salariés résidents de France ainsi que les Français résidant à Monaco visés par l'article 7 de la convention fiscale franco-monégasque joignent à leur déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) une attestation sur l'honneur, établie sur papier libre, datée et signée, indiquant le nombre d'heures supplémentaires effectuées au cours de l'année précédente bénéficiant de l'exonération d'impôt sur le revenu (réel ou forfaitaire) ainsi que la rémunération correspondante, corroborée par une attestation de l'entreprise, comportant les mêmes indications, établie sur papier libre, datée et signée.

Les travailleurs frontaliers qui transmettent leur déclaration de revenus par voie électronique conservent ces attestations afin d'être en mesure de les présenter en cas de demande de l'administration.

14. En outre, à la demande de l'administration, les travailleurs frontaliers doivent pouvoir justifier de la durée légale de travail telle que prévue par la législation sur la durée du travail du pays où ils exercent leur activité, ou, à défaut, la durée de travail prévue par une convention ou un accord professionnel ou interprofessionnel dans l'Etat d'exercice de leur activité.

15. Le montant de la rémunération des heures supplémentaires exonérée d'impôt sur le revenu doit être mentionné sur la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) pour la détermination du revenu fiscal de référence (RFR).

### IV. Entrée en vigueur

16. Ces dispositions sont applicables aux rémunérations perçues à raison des heures supplémentaires de travail effectuées depuis le 1<sup>er</sup> octobre 2007. Toutefois, la méthode forfaitaire s'applique uniquement à raison des heures supplémentaires effectuées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009.

17. Cela étant, pour les impositions établies au titre des années 2007 ou 2008, il est admis de ne pas remettre en cause la situation des travailleurs frontaliers qui auraient déterminé le nombre d'heures supplémentaires exonérées en retenant la durée du travail résultant de l'accord collectif applicable dans leur entreprise et non la durée légale dans le pays considéré (cf. n° 6) ou qui ont appliqué la méthode forfaitaire pour les heures supplémentaires effectuées en 2008 (cf. n° 9 et 10).

BOI lié : 5 F-13-08

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT