

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TPS-TS-10-10-20190424

Date de publication : 24/04/2019

DGFIP

Taxes et participations sur les salaires - Taxe sur les salaires - Champ d'application - Personnes imposables et personnes exonérées

Positionnement du document dans le plan :

TPS - Taxes et participations sur les salaires

Taxe sur les salaires (TS)

Titre 1 : Champ d'application et territorialité. Personnes imposables. Personnes exonérées

Chapitre 1 : Personnes imposables et personnes exonérées

Sommaire :

I. Personnes imposables

A. Présentation

B. Définition des personnes imposables

1. Définition de l'employeur

2. Territorialité

3. Situation des employeurs assujettis à la TVA

a. Employeurs assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires

b. Employeurs non assujettis à la TVA

1° Principe

2° Cas particuliers

c. Employeurs assujettis à la TVA mais non soumis en fait à cette taxe

II. Personnes exonérées

A. Collectivités territoriales et groupements de collectivités territoriales

1. Définition des collectivités territoriales et de leurs groupements

2. Situation des services ou régies émanant de collectivités exonérées

a. Services ou régies non dotés de la personnalité morale

b. Services ou régies dotés de la personnalité morale

1° Principe

2° Exceptions

c. Syndicats mixtes

1° Syndicats mixtes constitués exclusivement entre des collectivités territoriales et leurs groupements

2° Autres syndicats mixtes

B. État

1. Pour être exonérées, les rémunérations doivent être versées par le budget général de l'État
2. L'exonération ne doit pas entraîner la rupture de l'égalité dans la concurrence

C. Employeurs assujettis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires

D. Employeurs dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites de la franchise en base TVA

E. Employeurs de salariés à domicile ou d'assistants maternels

1. Particuliers n'utilisant le concours que d'un salarié à domicile ou d'un assistant maternel
 - a. Nombre d'emplois ouvrant droit à l'exonération
 - b. Conditions d'emploi des salariés concernés
2. Particuliers utilisant le concours de plusieurs salariés à domicile
3. Mesures particulières
 - a. Médecins conventionnés
 - b. Nourrices et gardiens de pupilles de l'assistance publique employant des personnels de ménage
 - c. Personnes âgées ou handicapées adultes

F. Certains établissements d'enseignement supérieur

G. Centres techniques industriels

H. Ambassades et consulats

I. L'Établissement français du sang

I. Personnes imposables

A. Présentation

1

Selon le 1 de l'[article 231 du code général des impôts \(CGI\)](#), la taxe sur les salaires est à la charge des personnes ou organismes qui paient des rémunérations, lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la TVA (que leurs activités soient hors du champ de la taxe sur la valeur ajoutée ou qu'elles soient dans son champ mais exonérées) ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement desdites rémunérations.

Pour la taxe sur les salaires dues par un employeur qui connaît une variation importante de son rapport d'assujettissement en cours d'année suite à une modification de ses conditions d'activité, il convient de se reporter au [I-E-4 § 300 du BOI-TPS-20-30](#).

5

En raison de l'absence des dispositions réglementaires qui devaient définir les modalités spéciales de calcul de la taxe dont ils sont, en principe, redevables, la plupart des employeurs agricoles bénéficient d'une exonération de fait ([BOI-TPS-TS-10-20](#)).

10

Pour l'essentiel, la taxe sur les salaires est donc réclamée :

- à l'État, sous réserve de l'exonération prévue au [II-B § 390](#) et aux établissements publics autres que les groupements de communes ;
- aux établissements bancaires et financiers, d'assurances, à certains courtiers d'assurances, agents de change, etc ;
- aux sociétés exerçant une activité civile (société d'investissements, sociétés immobilières), à l'exception de celles de ces sociétés qui ont pour objet la construction d'immeubles ou le négoce des biens ;

- aux organismes administratifs ou sociaux : associations de la [loi de 1901 relative au contrat d'association](#), organismes sans but lucratif, caisses de retraite, organismes de sécurité sociale, caisses d'allocations familiales, hôpitaux publics, associations intermédiaires agréées etc ;
- aux membres de certaines professions libérales ;
- aux organismes coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles ;
- aux propriétaires fonciers.

B. Définition des personnes imposables

1. Définition de l'employeur

20

En application du 1 de l'[article 231 du CGI](#), la taxe sur les salaires est à la charge des personnes ou organismes qui paient des rémunérations. Cette taxe ne peut toutefois être exigée que des redevables domiciliés ou établis en France.

30

L'application pratique de la règle posée par le 1 de l'article 231 du CGI ne soulève pas de difficultés lorsque la personne qui assure matériellement le paiement des sommes imposables est aussi l'employeur des bénéficiaires de ces rémunérations.

Il arrive cependant que ces deux personnes soient différentes. Le Conseil d'État a alors jugé que la taxe devait être réclamée à l'employeur, c'est-à-dire à celui qui détient le pouvoir de nommer et de révoquer le salarié et de lui donner des directives quant à l'exécution des tâches qui lui incombent.

40

Le paiement de la taxe incombe ainsi à l'employeur à raison :

- des allocations de caractère social versées sur ses ressources par un comité d'entreprise ou un comité d'établissement lorsque ces sommes sont en fait payées en contrepartie ou à l'occasion du travail et pour le compte de l'employeur (CE, arrêt du 10 juillet 1964 n° 60651, RO, p. 149).

Toutefois, les comités d'entreprises et les comités d'établissement entrent dans la catégorie des organismes administratifs et sociaux passibles de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations servies aux membres de leur personnel (notamment personnel s'occupant des œuvres sociales) ;

- des salaires perçus par le personnel d'une caisse locale d'assurances mutuelles agricoles dès lors que ce personnel est nommé et révocable par cette caisse. Il en est ainsi même si les rémunérations correspondantes sont effectivement versées par la Caisse départementale mutuelle de réassurance agricole qui a d'ailleurs une personnalité juridique distincte de celle des caisses locales (CE, arrêts du 8 juillet 1963 no 58073 à 58078, RO, p. 392) ;

- des salaires versés au personnel mis à la disposition d'une tierce entreprise, dès lors que la partie versante a nommé les employés et conservé sur eux son autorité (CE, arrêt du 21 juin 1972 n° 82014, RJ n° III, p. 125).

De même, est passible de la taxe sur les salaires le gérant salarié d'un magasin de vente au détail qui a toute liberté pour embaucher et licencier le personnel chargé de l'assister dans la vente (CE, arrêt du 27 juin 1984 n° 38472).

50

S'agissant des « emplois gagés », agents publics mis à la disposition des GRETA (groupements d'établissements pour la formation des adultes) par le Ministère de l'éducation nationale, il a été considéré qu'il résultait des dispositions de l'article 1^{er} du décret n° 91-1126 du 25 octobre 1991 relatif aux modalités de service des personnels enseignants des premier et second degrés participant aux activités de formation continue organisées par le ministère de l'éducation nationale, que l'État doit être regardé comme l'employeur, au sens du 1 de l'article 231 du CGI, des enseignants de l'Éducation nationale affectés au sein du GRETA, nonobstant la circonstance que ces derniers remboursent à l'État, sur leurs ressources propres, les rémunérations qu'il verse à ces agents (CE, arrêts du 26 mai 2008 n°285066, n° 285067 et n° 285068).

60

Enfin, le principe de la transparence fiscale posé par l'article 1655 ter du CGI conduirait, en droit strict, à rendre chacun des associés responsables, pour la part correspondant à ses droits, du paiement de la taxe sur les salaires afférente aux rémunérations versées par la société.

Toutefois, il paraît plus simple, aussi bien pour l'Administration que pour les sociétés intéressées, que celles-ci continuent d'effectuer les versements dont il s'agit.

2. Territorialité

70

La taxe sur les salaires n'est exigible que si l'employeur est domicilié ou établi en France, c'est-à-dire en métropole ou dans un département d'outre-mer.

80

Le mot *établi* a un sens plus large que la notion d'*établissement stable* habituellement utilisée dans les conventions internationales de caractère fiscal.

D'une manière générale, un employeur doit être considéré comme *établi* en France dès lors qu'il y possède un centre d'opérations présentant un caractère de permanence suffisant et doté d'une certaine autonomie.

La taxe est donc exigible même si l'employeur n'effectue pas en France un cycle complet d'opérations caractérisant l'exercice d'une véritable profession, ou si son représentant en France ne dispose pas des pouvoirs nécessaires pour agir au nom de l'entreprise et l'engage vis-à-vis de ses clients ou de ses fournisseurs.

Exemple : Bureau dépendant d'une entreprise ayant son siège à l'étranger et dirigé par un agent salarié dont le rôle consiste à prendre des contacts préalables avec la clientèle ou à effectuer des opérations administratives.

RES N° 2008/13 du 10 juin 2008 : Situation des succursales établies en France qui ne réalisent que des activités au profit de leur siège établi à l'étranger au regard de la taxe sur les salaires.

Question : La succursale française d'une société étrangère rendant exclusivement des prestations de services au profit de son siège est-elle redevable de la taxe sur les salaires sur l'intégralité des rémunérations qu'elle verse à ses salariés ?

Réponse : Conformément à l'article 231 du code général des impôts, toute personne ayant la qualité d'employeur est redevable de la taxe sur les salaires dès lors qu'elle n'est pas assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée ou ne l'a pas été sur 90 % au moins de son chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations imposables.

Toutefois, pour les seuls besoins de cet impôt, il est admis que les succursales françaises d'entreprises étrangères qui ont la qualité d'employeur et qui rendent exclusivement des services à leur siège puissent calculer leur rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires en réputant que ces prestations internes suivent le régime de TVA qui aurait été applicable si elles avaient été rendues dans des conditions similaires à une personne juridiquement distincte du prestataire.

Dans ces conditions, une telle succursale n'est pas redevable de la taxe sur les salaires lorsqu'il est établi que les prestations de services qu'elle rend à son siège auraient ouvert droit à déduction au regard des dispositions de l'article 271 du code général des impôts si ladite société avait fait le choix de s'installer en France sous la forme d'une filiale.

La taxe sur les salaires n'est exigible que pour les employeurs domiciliés ou établis en France, quel que soit le lieu du domicile du bénéficiaire ou le lieu de son activité. Un employeur doit être considéré comme établi en France dès lors qu'il y possède un centre d'opérations présentant un caractère de permanence suffisant et doté d'une certaine autonomie. Il n'y a alors pas lieu de distinguer selon que les fonds servant au paiement des rémunérations proviennent de ressources propres du centre d'opérations ou de l'entreprise située à l'étranger. De même, la rémunération peut indifféremment être payée par l'établissement français ou, pour le compte de ce dernier, par une entreprise située à l'étranger. Toutefois, les succursales françaises d'entreprises étrangères qui ont la qualité d'employeur et qui rendent exclusivement des services à leur siège peuvent calculer leur rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires en réputant que ces prestations internes suivent le régime de TVA qui aurait été applicable si elles avaient été rendues dans des conditions similaires à une personne juridiquement distincte du prestataire .

90

Le versement de la taxe sur les salaires incombe à l'employeur quelles que soient les modalités de paiement des rémunérations. Cette solution est conforme à la jurisprudence du Conseil d'État (CE, arrêt du 15 mai 1974 n° 88294).

100

En l'absence de dispositions expresses définissant, en matière de taxe sur les salaires, l'établissement en France, les conditions de permanence et d'autonomie du centre d'opérations s'apprécient à partir d'un examen complet des circonstances de fait.

110

Le Conseil d'État a ainsi reconnu un caractère de permanence et d'autonomie suffisant à un bureau français d'une société étrangère, chargé de tâches purement administratives dès lors que le responsable de ce bureau recrutait le personnel nécessaire à son fonctionnement (CE, arrêts du 15 décembre 1982 n° 31925 et 31926).

La Haute Assemblée a également reconnu un caractère d'autonomie et de permanence suffisant, pour qu'elles puissent être regardées comme un « centre d'opérations », à des missions d'études composées de personnels détachés par une société dès lors que ceux-ci étaient libres sur le plan commercial de faire toute proposition d'offre de services au nom de la société et, dans le domaine technique, de faire toute étude de leur compétence (CE, arrêt du 30 juin 1982 n° 22796).

Dans le cas d'une société étrangère qui dispose en France d'un bureau permanent, chargé de suivre les commandes passées par cette société en France et dans d'autres pays européens, dont le responsable recrute et paie le personnel

nécessaire à son fonctionnement, il a été jugé que cette société devait être regardée, pour le personnel de ce bureau comme un employeur établi en France. Elle est donc redevable de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations versées à ce personnel, alors même que ces rémunérations seraient remboursées au bureau par le siège social et que la société ne serait pas assujettie en France à l'impôt sur les sociétés au titre des résultats de ce bureau (CE, arrêts du 11 mai 1983 n° 29635 et 29636).

120

Par identité de motifs, il convient d'admettre que les entreprises françaises qui possèdent à l'étranger des centres d'opérations répondant aux caractéristiques indiquées ci-dessus ne sont pas redevables de la taxe sur les salaires à raison des salaires payés au personnel relevant de ces centres.

130

En revanche, le Conseil d'État a jugé que l'Office national du tourisme de Norvège ne pouvait être regardé comme un employeur établi en France au sens du 1 de l'article 231 du CGI et, par suite, ne devait pas être soumis à la taxe sur les salaires sur la base des rémunérations versées au personnel qu'il affecte à son bureau français (CE, arrêts du 18 novembre 1987 n° 59433 et 79634).

Cette décision s'appuie sur les motifs suivants :

- l'Office national du tourisme de Norvège est un organisme du Royaume de Norvège qui assure son financement ;

- il recrute en Norvège le personnel affecté au fonctionnement du bureau dont il dispose en France ;

- le personnel du bureau est payé en monnaie norvégienne sur le budget de l'État norvégien ;

- le bureau a pour seul objet de fournir des renseignements et de la documentation aux personnes qui désirent se rendre en Norvège.

Cette décision définit l'absence d'autonomie d'un bureau installé en France dépendant d'un organisme étranger autre qu'une entreprise.

L'examen des conditions de fonctionnement du bureau français de l'Office norvégien ainsi que la nature et le mode de l'activité exercée montrent que celui-ci ne disposait d'aucune autonomie. L'office ne pouvait donc être regardé comme un employeur établi en France.

D'une manière générale, l'absence d'autonomie du centre d'opérations d'un office du tourisme émanant d'un État étranger doit être considérée comme démontrée lorsque l'office recrute dans ce pays l'ensemble du personnel affecté au fonctionnement du bureau français et que ce personnel, qui est rémunéré sur le budget de l'État en cause, assure directement pour le compte de l'office des tâches purement administratives de stricte information.

Remarque : Le fait que le bureau rémunère le personnel affecté à son fonctionnement au moyen de fonds abondés par l'organisme étranger de tutelle est sans influence sur son assujettissement à la taxe sur les salaires dès lors qu'il ne dispose d'aucune autonomie au sens des critères définis par la jurisprudence.

Cette solution doit être adaptée en conséquence pour le règlement des situations concernant d'autres organismes émanant directement d'un État étranger.

140

Le lieu où est situé le domicile du bénéficiaire des rémunérations est sans incidence sur l'exigibilité de la taxe (CGI, ann. III, art. 51, 2). Il en est de même, à défaut de disposition contraire, du lieu où s'exerce l'activité salariée.

150

Les rémunérations payées à des personnes qui exercent leur activité hors du territoire français, pour un employeur établi en France, sont donc imposables, à moins bien entendu que l'employeur ne dispose d'un centre d'activité à l'étranger.

Le Conseil d'État a d'ailleurs posé pour principe que la taxe sur les salaires est due, sur la totalité des salaires versés, quels que soient notamment les lieux du domicile des bénéficiaires, ou ceux où ils exerceraient leur activité, et alors même que pour l'exécution des prestations fournies, l'employeur aurait eu recours aux services de mandataires à l'étranger (CE, arrêt du 4 février 1974 n° 82955).

Ces principes s'appliquent aux employeurs détachant provisoirement leurs salariés à l'étranger.

160

De même, la taxe sur les salaires porte sur les rémunérations payées par des entreprises situées en France aux travailleurs frontaliers belges, suisses et luxembourgeois, bien qu'en vertu des conventions passées entre la France et les États intéressés l'imposition des bénéficiaires eux-mêmes soit réservée aux pays du domicile.

170

En revanche, les salaires payés par un employeur domicilié ou établi hors de France à des contribuables qui sont domiciliés sur le territoire français, n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe. Tel est le cas, par exemple, des commissions versées à un représentant de commerce qui travaille en France, lorsque ces commissions émanent d'une entreprise étrangère qui ne possède dans notre pays, ni bureau, ni installation.

3. Situation des employeurs assujettis à la TVA

180

Le 1 de l'article 231 du CGI soumet à la taxe sur les salaires les rémunérations payées par toute personne ou organisme lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année précédant celle du paiement desdites rémunérations.

Ce texte pose une condition alternative pour l'assujettissement à la taxe sur les salaires.

A contrario, les employeurs soumis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires échappent totalement à la taxe sur les salaires.

Par ailleurs, le 3ème alinéa du 1 de l'article 231 du CGI règle la situation des entreprises assujetties à la TVA mais non soumises en fait à cette taxe.

a. Employeurs assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires

190

Les personnes et organismes qui, l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations, ont été assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires sont redevables de la taxe sur les salaires sur une partie des rémunérations versées.

Les règles d'assiette particulières sont examinées au [BOI-TPS-TS-20-30 au I-A § 30](#).

b. Employeurs non assujettis à la TVA

1° Principe

200

Toute personne ou organisme qui, l'année du versement des rémunérations, ne sont pas assujettis à la TVA sont redevables de la taxe sur les salaires sur la totalité des rémunérations versées pendant cette année.

210

Cette règle s'applique aux employeurs ayant eu l'année précédente la qualité d'assujettis sur tout ou partie de leur chiffre d'affaires mais qui ont cessé d'être assujettis à la TVA.

220

À titre d'exemples on peut citer :

- les prothésistes dentaires qui ont perdu la qualité d'assujettis à la TVA à compter du 1^{er} janvier 1979 et ont dû, par suite, acquitter la taxe sur les salaires sur les rémunérations qu'ils ont versées depuis cette date ;
- les établissements de santé privés titulaires de l'autorisation mentionnée à l'[article L. 6122-1 du code de la santé publique \(CSP\)](#) qui n'ont plus la qualité d'assujettis à la TVA à compter du 1^{er} janvier 1988 et doivent donc acquitter, dans les conditions normales, la taxe sur les salaires à raison de l'ensemble des rémunérations payées depuis cette date. Mais les établissements qui demeurent soumis à la TVA sur une partie de leurs recettes sont redevables de la taxe sur les salaires s'ils n'ont pas été assujettis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédente ([BOI-TPS-TS-20-30](#)).

2° Cas particuliers

a° Les entreprises de transports sanitaires

230

Le 3° du 4 de l'[article 261 du CGI](#) exonère de TVA, depuis le 1^{er} janvier 1990, le transport de malades ou de blessés à l'aide de véhicules spécialement aménagés effectué par des personnes visées à l'[article L. 6312-2 du CSP](#) (ambulanciers).

À compter du 1^{er} janvier 1995, les transports effectués au moyen de véhicules sanitaires légers sont imposés à la TVA. En effet, conformément aux dispositions de l'[article R. 6312-8 du CSP](#), les véhicules sanitaires légers sont exclus de la catégorie des véhicules spécialement aménagés pour les transports sanitaires.

Au regard de la taxe sur les salaires, il en résulte les conséquences suivantes.

Dès lors que les entreprises de transports sanitaires qui réalisent des transports de malades ou de blessés à la fois en véhicule spécialement aménagé et en véhicule sanitaire léger doivent ériger cette dernière activité en un secteur distinct pour l'exercice des droits à déduction de TVA, la situation de ces entreprises pourra être réglée comme suit au regard de la taxe sur les salaires :

- les rémunérations versées au personnel affecté de manière permanente et exclusive à ce secteur sont intégralement exonérées pour autant que le rapport d'assujettissement à la TVA de ce secteur soit supérieur à 90 % ;
- les rémunérations versées au personnel affecté de manière permanente et exclusive au transport de malades dans des véhicules spécialement aménagés sont intégralement assujetties à la taxe sur les salaires ;
- les rémunérations versées au personnel non affecté de manière permanente et exclusive à l'une ou à l'autre des deux activités ci-dessus sont assujetties à la taxe sur les salaires en proportion du montant total des recettes et autres produits qui n'a pas ouvert droit à déduction de la TVA et du total des recettes et autres produits réalisés par l'entreprise.

Cela dit, les employeurs qui réalisent des transports de malades, soit dans des véhicules spécialement aménagés, soit dans des véhicules sanitaires légers, pourront utiliser, s'ils y ont intérêt, pour le calcul de la taxe sur les salaires dont ils sont redevables à raison de l'ensemble des rémunérations qu'ils versent, le pourcentage général d'assujettissement à cette taxe, c'est-à-dire le rapport entre le total des recettes et autres produits qui n'a pas ouvert droit à déduction de TVA et le total des recettes et autres produits réalisés par l'entreprise.

b° Cercles et foyers militaires

240

Se reporter au [BOI-TPS-TS-20-30 au I-F-2 § 360](#).

c. Employeurs assujettis à la TVA mais non soumis en fait à cette taxe

250

Les entreprises, entrant dans le champ d'application de la TVA qui n'ont pas été soumises en fait à cette taxe en vertu d'une interprétation formellement admise par l'Administration, sont néanmoins redevables de la taxe sur les salaires ([CGI, art. 231, 1^o-al. 3](#)).

II. Personnes exonérées

260

Le 1 de l'[article 231 du CGI](#) exonère de la taxe sur les salaires :

- les collectivités territoriales, leurs régies personnalisées mentionnées à l'[article L. 1412-2 du code général des collectivités territoriales \(CGCT\)](#) et leurs groupements, les établissements publics de coopération culturelle mentionnés à l'[article L. 1431-1 du CGCT](#), les services départementaux de lutte contre l'incendie, les centres d'action sociale dotés d'une personnalité propre lorsqu'ils sont subventionnés par les collectivités territoriales, le centre de formation des personnels communaux, l'établissement mentionné à l'[article L. 1222-1 du CSP](#), les caisses des écoles ;
- l'État, pour les rémunérations qu'il paie sur le budget général, lorsque l'exonération n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence ;
- les employeurs dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédant le versement des rémunérations n'excède pas les limites de la franchise en base définies aux I, III et IV de l'[article 293 B du CGI](#) ([CGI, art. 231, 1-al.2](#)).
- les établissements d'enseignement supérieur visés au [livre VII du code de l'éducation](#) qui organisent des formations conduisant à la délivrance au nom de l'État d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat.

270

L'[article 231 bis P du CGI](#) prévoit une exonération des rémunérations versées par un particulier pour l'emploi d'un seul salarié à domicile dans les conditions prévues à l'[article 199 sexdecies du CGI](#) ou d'un seul assistant maternel agréé régi par l'[article L. 421-1 et suivants du code de l'action sociale et des familles \(CASF\)](#) et par l'[article L. 423-1 et suivants du CASF](#).

La même exonération s'applique pour l'emploi de plusieurs salariés à domicile dont la présence au domicile de l'employeur est nécessitée par l'obligation pour ce dernier ou toute autre personne présente à son foyer de recourir à l'aide d'une tierce personne pour accomplir les actes ordinaires de la vie.

280

Sont également exonérés les centres techniques industriels en application de l'[article 231 bis U du CGI](#).

Enfin, la taxe n'est pas réclamée aux ambassades et consulats étrangers ainsi que dans certains cas particuliers.

En ce qui concerne les employeurs agricoles, se reporter au [BOI-TPS-TS-10-20](#).

A. Collectivités territoriales et groupements de collectivités territoriales

1. Définition des collectivités territoriales et de leurs groupements

290

Sont exonérés de taxe sur les salaires :

- les régions ;
- les départements ;
- les communes ;
- les établissements publics de coopération intercommunale énumérés par l'[article L. 5210-1-1 A du CGCT](#) : syndicats de communes, communautés de communes, communautés urbaines, communautés d'agglomération et métropoles ;
- les établissements publics de coopération culturelle mentionnés à l'[article L. 1431-1 du CGCT](#).

Remarque : Les établissements publics fonciers sont, aux termes de l'[article L. 324-1 du code de l'urbanisme](#), des établissements publics locaux à caractère industriel et commercial. Ils ne peuvent donc légalement pas bénéficier de l'exonération de taxe sur les salaires prévue au 1 de l'[article 231 du CGI](#) en faveur des groupements de collectivités locales, qui s'entendent des établissements publics de coopération locale au sens des dispositions des [articles L. 5111-1 et suivants du CGCT](#).

2. Situation des services ou régies émanant de collectivités exonérées

a. Services ou régies non dotés de la personnalité morale

300

L'exonération s'étend aux rémunérations versées au personnel des différents services ou régies dépendant des collectivités ou établissements publics énumérés ci-dessus à la condition que ces services ou régies ne soient pas dotés de la personnalité morale.

Il en est ainsi notamment des régies communales ou départementales exploitant, en régie directe, des remontées mécaniques.

b. Services ou régies dotés de la personnalité morale

1° Principe

310

Les services ou régies émanant des collectivités territoriales ou de leurs groupements mais dotés d'une personnalité juridique distincte sont passibles de la taxe sur les salaires sous réserve de leur situation au regard de la TVA.

Sont donc notamment imposables :

- les hôpitaux psychiatriques, sanatoriums et préventoriiums publics ;
- les régies communales ou départementales exploitant des remontées mécaniques lorsqu'elles sont dotées de la personnalité morale, en fonction de leur situation au regard de la TVA.

2° Exceptions

a° Service départemental d'incendie et de secours

320

Le service départemental d'incendie et de secours mentionné à l'[article L. 1424-1 du CGCT](#) est un établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière expressément exonéré de la taxe sur les salaires en application du 1 de l'[article 231 du CGI](#).

b° Centre de formation des personnels communaux et centres d'action sociale

330

Le centre de formation des personnels communaux et les centres d'action sociale sont des établissements publics dotés d'une personnalité juridique propre et de l'autonomie financière.

Les rémunérations versées par le centre de formation des personnels communaux et les centres d'action sociale sont expressément exonérées de la taxe sur les salaires en application du 1 de l'[article 231 du CGI](#).

Dans la mesure où ils sont gérés directement par des centres d'action sociale, les foyers-logements et les maisons de retraite sont exonérés de la taxe sur les salaires.

c° Caisses des écoles

340

Les caisses des écoles, établissements publics dotés d'une personnalité juridique propre et de l'autonomie financière, sont expressément exonérées de la taxe sur les salaires en application du 1 de l'[article 231 du CGI](#).

d° Régies personnalisées gérant des services publics locaux administratifs

350

Les services publics locaux administratifs gérés sous forme de régie personnalisée sont expressément exonérés de la taxe sur les salaires en application du 1 de l'[article 231 du CGI](#).

c. Syndicats mixtes

360

Les syndicats mixtes sont des établissements publics formés entre des collectivités territoriales, des groupements de collectivités territoriales (communautés urbaines, syndicats de communes...) et d'autres établissements publics (établissement public national, assemblées consulaires, etc.). Ils peuvent toutefois n'être constitués qu'entre des collectivités territoriales et leurs groupements.

Leur situation est la suivante :

1° Syndicats mixtes constitués exclusivement entre des collectivités territoriales et leurs groupements

370

Ils peuvent bénéficier de l'exonération de taxe sur les salaires accordée par le 1 de l'[article 231 du CGI](#) aux groupements de collectivités territoriales.

Tel est le cas, par exemple, des syndicats qui ne comprennent pas de personnes morales autres que des communes ou des établissements publics de coopération intercommunale.

De même, les syndicats mixtes de gestion des parcs naturels régionaux sont exonérés de la taxe sur les salaires, lorsqu'ils sont constitués exclusivement entre des régions, des départements et des communes.

2° Autres syndicats mixtes

380

Il s'agit des syndicats mixtes qui accueillent d'autres personnes morales que les collectivités territoriales et leurs groupements : assemblées consulaires (chambres de commerce et d'industrie, d'agriculture, de métiers), autres établissements publics tels que : Office national des forêts, Centre régional de la propriété forestière, etc.

Ces syndicats mixtes sont redevables de la taxe sur les salaires.

B. État

390

Le 1 de l'[article 231 du CGI](#) exonère de taxe sur les salaires les rémunérations payées par l'État sur le budget général lorsque l'exonération n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence.

Le paiement de cet impôt relève exclusivement des administrations de l'État, les précisions suivantes étant apportées.

1. Pour être exonérées, les rémunérations doivent être versées par le budget général de l'État

400

Le budget général enregistre les recettes et les dépenses des services de l'État qui ne sont pas dotés de l'autonomie financière, par opposition aux budgets annexes et aux comptes spéciaux du Trésor.

Les budgets annexes sont au nombre de deux : « Contrôle et exploitation aériens » et « Publications officielles et information administrative ».

Les comptes spéciaux du Trésor se répartissent en quatre catégories ; mais deux seulement ont des activités qui peuvent entraîner le versement de rémunérations : les comptes d'affectation spéciale et les comptes de commerce.

Remarque : Les rémunérations du personnel enseignant des écoles publiques et des écoles privées sous contrat, qui sont versés par l'État sur le budget général, sont exonérées de taxe sur les salaires en application du dernier alinéa du 1 de l'[article 231 du CGI](#).

En revanche, le personnel enseignant des établissements d'enseignement privés hors contrat étant employé et rémunéré par l'établissement, celui-ci doit donc s'acquitter de la taxe dans les conditions de droit commun. [RM Idrac n° 41217, JO AN du 5 juin 2000 p.3422.](#)

Les premiers retracent des opérations qui, par suite d'une disposition de la loi de finances, sont financées au moyen de ressources particulières. Les seconds retracent des opérations de caractère industriel ou commercial effectuées à titre accessoire par des services publics de l'État.

Sauf dérogation particulière, il n'est en principe pas possible de verser directement des rémunérations à partir de ces comptes. Les versements sont donc effectués par le budget général.

Les budgets annexes et les comptes spéciaux du Trésor restent assujettis à la taxe sur les salaires pour les rémunérations et indemnités qu'ils versent directement, de façon dérogatoire.

En déterminant l'assiette de l'impôt, il convient, le cas échéant, de tenir compte de l'assujettissement partiel de certains d'entre eux à la TVA, conformément à la règle énoncée au 1 de l'[article 231 du CGI](#).

En revanche, et sous réserve d'une distorsion dans les conditions de la concurrence (**II-B-2 § 410**), les rémunérations versées directement par le budget général sont exonérées.

Cette exonération ne vaut que pour les émoluments versés directement à des personnes physiques. Elle ne s'applique pas aux subventions accordées à des organismes dotés d'une personnalité morale distincte de l'État, et notamment destinées à couvrir des dépenses de personnel. L'assujettissement à la taxe sur les salaires des rémunérations éventuellement versées par les organismes concernés, à l'aide de ces subventions, doit être apprécié au regard de la situation propre de ces derniers vis-à-vis de cette taxe.

2. L'exonération ne doit pas entraîner la rupture de l'égalité dans la concurrence

410

Aucun risque de rupture d'égalité dans les conditions de concurrence n'existe pour les activités qui relèvent, par nature, de la compétence exclusive de l'État (Défense, Justice, etc.). Cette rupture peut se produire, éventuellement, pour les activités de production de biens ou de services marchands dont le prix est déterminé en fonction du coût de revient. Si tel était le cas, il y aurait lieu d'appliquer la taxe sur les salaires aux rémunérations considérées.

C. Employeurs assujettis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires

420

En application du 1 de l'article 231 du CGI, les employeurs assujettis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires (BOI-TPS-TS-30) au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations imposables sont exonérés de la taxe sur les salaires, sous réserve des personnes ou organismes cessant d'être assujettis à la TVA (I-B-3-b-1° § 210).

Sont concernées :

- les personnes qui réalisent des opérations obligatoirement assujetties à la TVA ;
- les personnes qui ont opté pour leur assujettissement à la TVA alors qu'elles n'y sont pas obligatoirement soumises.

430

Il s'agit notamment :

- des commerçants, industriels, revendeurs, prestataires de services (y compris les entrepreneurs de transports), entrepreneurs de travaux immobiliers ;
- des artisans ;
- des membres de certaines professions libérales ;
- des coopératives et groupements d'achats ;
- des exploitants agricoles lorsqu'ils exercent des activités assimilables en raison de leur nature à celles exercées par les commerçants ou les industriels ou lorsqu'ils ont opté ;
- des marchands de biens ;
- des personnes qui réalisent des opérations concourant à la construction ou à la livraison d'immeubles (lotissement, vente de terrains à bâtir, vente d'immeubles, etc.) ;
- des personnes qui ont opté pour leur assujettissement à la TVA (établissements publics, exploitants agricoles, personnes se livrant à des activités relevant des professions non commerciales, bailleurs d'établissements industriels ou commerciaux, etc.).

Même s'il n'est que partiellement assujetti à la TVA au cours d'une année civile donnée, un employeur n'est redevable d'aucune taxe sur les salaires au titre de la même année dès lors qu'il était assujetti à la TVA sur 90 % au moins de son chiffre d'affaires au cours de l'année précédente (CE, arrêt du 21 mai 1986, n° 49766).

D. Employeurs dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites de la franchise en base TVA

440

En application du 1 de l'[article 231 du CGI](#), les rémunérations versées par les employeurs dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédant le versement de ces rémunérations n'excède pas les limites définies aux I, III et IV de l'[article 293 B du CGI](#) sont exonérées de la taxe sur les salaires. Ce chiffre d'affaires doit s'apprécier au regard de l'ensemble des recettes et autres produits, y compris ceux qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA (notamment la perception de dividendes et de subventions non imposables à la TVA).

E. Employeurs de salariés à domicile ou d'assistants maternels

450

Les rémunérations servies aux salariés à domicile sont passibles de la taxe sur les salaires sauf s'ils remplissent les conditions prévues pour bénéficier de l'exonération prévue par l'[article 231 bis P du CGI](#).

1. Particuliers n'utilisant le concours que d'un salarié à domicile ou d'un assistant maternel

460

L'[article 231 bis P du CGI](#) prévoit une exonération des rémunérations versées par un particulier pour l'emploi d'un seul salarié à domicile dans les conditions prévues à l'[article 199 sexdecies du CGI](#) ou d'un seul assistant maternel régi par les [articles L. 421-1 et suivants du CASF](#) et les [articles L. 423-1 et suivants du CASF](#).

a. Nombre d'emplois ouvrant droit à l'exonération

470

L'exonération est applicable pour l'emploi d'un seul salarié à domicile ou (et) d'un seul assistant maternel.

L'emploi d'un seul salarié à domicile - ou d'un seul assistant maternel - s'entend d'une personne à temps plein ou de plusieurs personnes à temps partiel représentant un équivalent temps plein. Ainsi, les rémunérations de plusieurs personnels de ménage peuvent être exonérées, dès lors que la somme de leurs horaires n'excède pas l'horaire d'un employé de maison à temps plein.

À titre de règle pratique, un emploi à temps plein s'entend d'un emploi occupé pendant la durée de travail prévue par la convention collective nationale des employés de maison.

En outre, un particulier occupant à la fois au maximum un salarié à domicile (à temps plein) et un assistant maternel (à temps plein) bénéficie de l'exonération. Mais si ces conditions ne sont pas respectées (emploi de plus d'un salarié ou emploi de plus d'un assistant maternel), l'employeur est redevable de la taxe sur les salaires sur la totalité des rémunérations versées.

b. Conditions d'emploi des salariés concernés

480

Les salariés à domicile doivent être employés dans les conditions prévues à l'[article 199 sexdecies du CGI](#), concernant le crédit d'impôt sur le revenu pour l'emploi d'un salarié à domicile. Il y a lieu de se référer sur ce point aux indications données pour l'application de cette disposition ([BOI-IR-RICI-150](#)).

Bien entendu, le plafond du crédit d'impôt est sans incidence pour l'application de l'exonération de taxe sur les salaires. Par ailleurs, il est rappelé que cette exonération ne concerne que les seuls particuliers. Elle n'est donc pas applicable :

- aux associations de service ou d'aide à domicile même si les prestations rendues sont éligibles au crédit d'impôt prévu à l'article 199 sexdecies du CGI ;
- aux employeurs qui versent à un employé de maison des rémunérations déductibles pour la détermination d'un bénéfice professionnel ;

- aux propriétaires fonciers et aux syndicats de copropriétaires en ce qui concerne les salaires des concierges et du personnel occupé à l'entretien des immeubles.

L'assistant maternel doit être régi par les [articles L. 421-1 et suivants du CASF](#) et les [articles L. 423-1 et suivants du CASF](#).

2. Particuliers utilisant le concours de plusieurs salariés à domicile

490

Le deuxième alinéa de l'[article 231 bis P du CGI](#) prévoit l'exonération de taxe sur les salaires de la rémunération versée à plusieurs salariés employés au domicile, sous réserve que ce cumul d'emploi soit justifié par l'état de santé de l'employeur ou de toute autre personne présente au foyer.

Les particuliers concernés peuvent donc bénéficier de l'exonération de taxe sur les salaires même s'ils emploient plusieurs salariés à temps plein, mais ces emplois doivent être justifiés par la présence au foyer de l'employeur d'une ou plusieurs personnes (ces personnes pouvant être l'employeur lui-même, un membre de sa famille ou toute autre personne hébergée : personnes âgées, handicapées, etc.) dont l'état de santé nécessite le recours à l'assistance d'une tierce personne pour accomplir les actes ordinaires de la vie. Ces salariés doivent donc être occupés directement au service des personnes nécessitant de tels soins.

L'état de santé obligeant au recours d'une tierce personne pour accomplir les actes ordinaires de la vie s'entend au sens du d de l'[article L. 241-10 du code de la sécurité sociale](#).

Par suite et à titre de règle pratique, la preuve de cette situation est considérée comme apportée par la présentation d'un certificat médical attestant cet état. Elle peut également être apportée par la production d'un document justifiant la perception d'une prestation accordée en fonction du degré d'incapacité physique et destinée à couvrir les frais d'emploi d'une tierce personne (allocation compensatrice ou majoration pour tierce personne).

500

D'une manière générale, les employeurs de salariés à domicile dispensés d'acquitter la taxe sur les salaires à raison de ces employés sont également dispensés du dépôt de la déclaration prévue à l'[article 87 du CGI](#) et à l'[article 39 de l'annexe II au CGI](#). Cette dispense vaut pour les employeurs bénéficiant de l'exonération de taxe sur les salaires prévue par l'article 231 bis P du CGI.

Dans le cas où les conditions d'application de l'article 231 bis P du CGI ne seraient pas respectées, la totalité des rémunérations versées devrait être soumise à la taxe sur les salaires et portée sur la déclaration annuelle des données sociales.

3. Mesures particulières

a. Médecins conventionnés

510

Les médecins conventionnés pratiquant les tarifs fixés par la convention (secteur I) placés sous le régime déclaratif spécial dit « micro-BNC » prévu à l'[article 102 ter du CGI](#) qui ne disposent que d'un seul employé de maison sont autorisés, par souci de simplification, à comprendre dans leurs frais professionnels une somme au plus égale à la moitié de la rémunération versée à cet employé (augmentée des charges sociales y afférentes), sans qu'il soit insisté sur le paiement de la taxe sur les salaires normalement dû à raison de cette fraction. Mais l'application de cette mesure est subordonnée à la condition que les intéressés acceptent l'ensemble du dispositif de détermination de leurs frais professionnels. Ainsi la tolérance administrative n'est susceptible de jouer ni à l'égard d'un médecin conventionné du secteur I qui refuserait, pour tout ou pour partie, l'application du régime spécifique de détermination des frais professionnels, ni à l'égard d'un médecin conventionné du secteur II, ni à l'égard d'un médecin placé sous le régime de la déclaration contrôlée.

L'exonération n'est pas non plus applicable à un médecin conventionné du secteur I qui utiliserait les services de deux employés de maison à mi-temps.

b. Nourrices et gardiens de pupilles de l'assistance publique employant des personnels de ménage

520

Compte tenu des conditions dans lesquelles ils exercent leur activité, les assistants maternels et gardiens, auxquels les services de la population confient la garde des pupilles de l'assistance publique, ne sont pas tenus d'acquitter la taxe sur les salaires à raison des rémunérations versées aux personnels de ménage qu'ils emploient pour leurs besoins personnels et pour ceux des enfants qui leur sont confiés.

c. Personnes âgées ou handicapées adultes

530

Les sommes versées par les personnes âgées ou handicapées adultes, en rémunération des prestations fournies dans le cadre d'une opération d'accueil agréé (CASF, art. L. 441-1 et CASF, art. L. 441-2) sont considérées par la loi comme des salaires au regard de l'impôt et des cotisations sociales (CASF, art. L. 442-1). Elles devraient donc être assujetties à la taxe sur les salaires. Toutefois, par analogie avec l'exonération prévue en faveur des particuliers employant une seule personne pour les besoins domestiques (II-E-1 § 460 et suivants), il est admis que ces sommes ne soient pas assujetties à la taxe sur les salaires.

F. Certains établissements d'enseignement supérieur

540

Les établissements d'enseignement supérieur visés au [livre VII du code de l'éducation](#) (universités, écoles de commerce, etc.) qui organisent des formations conduisant à la délivrance au nom de l'État d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat sont expressément exonérés de la taxe sur les salaires en application du 1 de l'[article 231 du CGI](#).

S'agissant de la situation des centres hospitaliers universitaires (CHU) au regard de l'exonération de taxe sur les salaires applicable aux établissements d'enseignement supérieur visés au livre VII du code de l'éducation, voir [BOI-RES-000043](#).

G. Centres techniques industriels

550

En application de l'[article 231 bis U du CGI](#), les rémunérations versées par les centres techniques industriels mentionnés à l'[article L. 342-1 du code de la recherche](#) sont exonérées de la taxe sur les salaires.

H. Ambassades et consulats

560

Les ambassades et les consulats qui assurent en France la représentation de gouvernements étrangers sont exonérés de la taxe sur les salaires.

I. L'Établissement français du sang

570

En application du 1 de l'[article 231 du CGI](#), l'établissement mentionné à l'[article L. 1222-1 du CSP](#) n'est pas soumis à la taxe sur les salaires.

