

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-CHAMP-20-50-50-20170217

Date de publication : 17/02/2017

Date de fin de publication : 26/01/2018

RSA - Champ d'application - Éléments du revenu imposable - Exonérations diverses

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Champ d'application des traitements, salaires et revenus assimilés

Titre 2 : Éléments du revenu imposable

Chapitre 5 : Revenus exonérés

Section 5 : Exonérations diverses

Sommaire :

I. Sommes attribuées à l'héritier d'un exploitant agricole au titre d'un contrat de travail à salaire différé (CGI, art. 81, 3°)

A. Modalités d'attribution

B. Régime au regard de l'impôt sur le revenu

II. Indemnité prévue par l'article L. 1121-11 du CSP (CGI, art. 81, 14° ter)

III. Prestations réalisées dans le cadre de l'entraide entre agriculteurs (CGI, art. 81, 15°)

IV. Indemnité compensatoire pour frais de transport des fonctionnaires en poste dans les départements de Corse (CGI, art. 81, 23°)

V. Primes et indemnités versées par l'État à l'occasion d'un transfert hors de la région Île de France (CGI, art. 81, 24°)

A. Champ d'application

B. Modalités d'application

VI. Vacations horaires, allocation de vétérance et prestation de fidélisation et de reconnaissance versées aux sapeurs-pompiers volontaires (CGI, art. 81, 29°)

VII. Certaines indemnités versées aux victimes de l'amiante ou à leurs ayants droit (CGI, art. 81, 33° bis)

A. Modalités d'indemnisation des victimes de l'amiante

B. Régime au regard de l'impôt sur le revenu des indemnités versées aux victimes de l'amiante

VIII. Indemnisation des victimes des essais nucléaires français (CGI, art. 81, 33° ter)

IX. Rémunérations perçues par les personnes âgées de 25 ans au plus à raison d'une activité exercée pendant leurs études secondaires ou supérieures ou durant leurs congés scolaires ou universitaires (CGI, article 81, 36°)

A. Champ d'application et conditions d'application de l'exonération

1. Bénéficiaires

2. Revenus concernés

a. L'activité doit être exercée pendant l'année scolaire ou universitaire ou durant les congés scolaires ou universitaires

b. Cas particulier des jeunes sous contrat de travail en alternance

c. Cas particulier des stagiaires

3. Plafond d'exonération

B. Modalités d'application

1. Exonération applicable sur option

2. Portée de l'exonération

3. Obligations déclaratives

a. Déclaration annuelle des salaires par l'employeur

b. Déclaration annuelle des revenus du bénéficiaire

1° Premier cas

2° Deuxième cas

X. Salaires versés aux apprentis (CGI, art. 81 bis)

A. Champ d'application de l'exonération

B. Limite d'exonération

1. Cas général

2. Cas particuliers

C. Portée de l'exonération

XI. Sommes versées par une entreprise à un cabinet de placement pour la réinsertion de salariés licenciés

1

Seront successivement examinés :

- les sommes attribuées à l'héritier d'un exploitant agricole au titre d'un contrat de travail à salaire différé ([code général des impôts \[CGI\], art. 81, 3°](#)) ;
- l'indemnité prévue par l'[article L. 1121-11 du code de la santé publique \[CSP\]](#) (CGI, art. 81, 14° ter) ;
- les prestations réalisées dans le cadre de l'entraide entre agriculteurs (CGI, art. 81, 15°) ;
- l'indemnité compensatoire pour frais de transport des fonctionnaires en poste dans les départements de Corse (CGI, art. 81, 23°) ;
- les primes et indemnités versées par l'État à l'occasion d'un transfert hors de la région Île de France (CGI, art. 81, 24°) ;
- les vacations horaires, allocation de vétérance et prestation de fidélisation et de reconnaissance versées aux sapeurs-pompiers volontaires (CGI, art. 81, 29°) ;
- certaines indemnités versées aux victimes de l'amiante ou à leurs ayants droit (CGI, art. 81, 33° bis) ;
- les indemnisation des victimes des essais nucléaires français (CGI, art. 81, 33° ter) ;
- les rémunérations perçues par les jeunes gens âgés de 25 ans au plus à raison d'une activité exercée pendant leurs études secondaires ou supérieures ou durant leurs congés scolaires ou universitaires (CGI, article 81, 36°) ;
- les salaires versés aux apprentis ([CGI, art. 81 bis](#)) ;
- les sommes versées par une entreprise à un cabinet de placement pour la réinsertion de salariés licenciés.

I. Sommes attribuées à l'héritier d'un exploitant agricole au titre d'un contrat de travail à salaire différé (CGI, art. 81, 3°)

A. Modalités d'attribution

10

Les modalités d'attribution sont précisées au [II-A § 285 du BOI-RSA-CHAMP-10-30-20](#).

B. Régime au regard de l'impôt sur le revenu

20

Les dispositions du 3° de l'[article 81 du CGI](#) exonèrent le salaire résultant d'un contrat différé répondant aux conditions de l'[article L. 321-13 du code rural et de la pêche maritime](#).

Le bénéficiaire des sommes attribuées au titre du contrat de travail à salaire différé peut se prévaloir de cette exonération, que le règlement de ces sommes intervienne après le décès de l'exploitant, au cours du règlement de la succession, ou du vivant de ce dernier, lors d'une donation-partage ou à toute autre occasion.

Il en est ainsi que le paiement du salaire différé prenne la forme d'un versement -unique ou échelonné- en espèces ou d'une dation en paiement, portant sur des immeubles, du matériel ou du cheptel.

Les dispositions du 3° de l'article 81 du CGI sont également applicables lorsque le bénéficiaire des sommes attribuées au titre du contrat de travail à salaire différé dans les conditions prévues de l'article L. 321-13 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 321-21 du code rural et de la pêche maritime, est le conjoint du descendant de l'exploitant agricole ([RM de Froment n° 9560, JO AN du 4 avril 1994, p. 1655](#)).

L'exonération n'est toutefois applicable que si le bénéficiaire du salaire différé a effectivement cessé de participer gratuitement à la mise en valeur du fonds familial et si le montant total de la créance est définitivement arrêté. En outre, la participation gratuite à la mise en valeur du fonds familial doit avoir cessé au plus tard le 30 juin 2014.

Remarque : L'exonération prévue au 3° de l'article 81 du CGI est supprimée pour les sommes perçues par les héritiers qui ont participé directement et gratuitement à l'exploitation après le 30 juin 2014 ([loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 26](#) ; [BOI-RSA-CHAMP-10-30-20 au II-B § 287](#)).

II. Indemnité prévue par l'article L. 1121-11 du CSP (CGI, art. 81, 14° ter)

30

L'indemnité prévue par l'[article L. 1121-11 du CSP](#), versée en compensation des contraintes subies aux personnes se prêtant à une recherche sans bénéfice individuel direct, est exonérée de l'impôt.

III. Prestations réalisées dans le cadre de l'entraide entre agriculteurs (CGI, art. 81, 15°)

40

Les prestations visées à l'article L. 325-1 du code rural et de la pêche maritime et l'article L. 325-2 du code rural et de la pêche maritime dans le cadre de l'entraide entre agriculteurs, sont exonérées de l'impôt.

Cette exonération est applicable aux départements d'outre-mer conformément aux dispositions de l'article L. 371-3 du code rural et de la pêche maritime.

IV. Indemnité compensatoire pour frais de transport des fonctionnaires en poste dans les départements de Corse (CGI, art. 81, 23°)

50

Le 23° de l'article 81 du CGI exonère d'impôt sur le revenu l'indemnité compensatoire pour frais de transport attribuée aux magistrats, militaires, fonctionnaires et agents de la fonction publique de l'État, aux fonctionnaires et agents de la fonction publique hospitalière, aux fonctionnaires et agents des collectivités territoriales et de leurs établissements publics et aux agents de droit public de la Poste et de France Télécom en service dans les départements de la Haute-Corse et de la Corse-du-Sud.

Ces dispositions sont applicables, dans les mêmes conditions, aux agents contractuels de droit privé des trois fonctions publiques (État, territoriale, hospitalière).

V. Primes et indemnités versées par l'État à l'occasion d'un transfert hors de la région Île de France (CGI, art. 81, 24°)

60

Afin de favoriser la localisation en province de certains services publics et d'entreprises privées, le 24° de l'article 81 du CGI prévoit l'exonération de certaines primes ou d'indemnités attribuées par l'État aux agents publics et salariés concernés.

A. Champ d'application

70

Les dispositions du 24° de l'article 81 du CGI visent exclusivement les primes ou indemnités attribuées par l'État aux agents publics et aux salariés, à l'occasion du transfert hors de la région Ile-de-France du service, de l'établissement ou de l'entreprise où ils exercent leur activité.

Remarque : La région Île-de-France comporte, outre Paris, les départements suivants : la Seine-et-Marne, les Yvelines, l'Essonne, les Hauts-de-Seine, la Seine-Saint-Denis, le Val-de-Marne et le Val-d'Oise.

Sont ainsi visées, les primes attribuées par l'État en application des décrets suivants :

- décret n° 2008-366 du 17 avril 2008 instituant une prime de restructuration de service et une allocation d'aide à la mobilité du conjoint ;
- décret n° 2008-368 du 17 avril 2008 instituant une indemnité de départ volontaire ;
- décret n° 2008-369 du 17 avril 2008 portant création d'une indemnité temporaire de mobilité.

B. Modalités d'application

80

L'exonération prévue au 24° de l'[article 81 du CGI](#) est totale et définitive. Elle n'est pas subordonnée à l'affectation des primes et indemnités versées à la couverture de dépenses particulières et elle se cumule le cas échéant :

- avec l'exonération des remboursements de frais de déménagement et de transport des personnes (ce dispositif concerne également les remboursements des frais de changement de résidence, au sens du [décret n° 90-437 du 28 mai 1990](#), accordés aux agents publics ; CGI, art. 81, 1°) ;
- ou avec une option pour la déduction des frais réels.

VI. Vacations horaires, allocation de vétérance et prestation de fidélisation et de reconnaissance versées aux sapeurs-pompiers volontaires (CGI, art. 81, 29°)

90

Les vacations horaires et l'allocation de vétérance personnelle ou de réversion, servies aux sapeurs-pompiers volontaires ou à leurs ayants droit en application du titre III de la [loi n° 96-370 du 3 mai 1996 relative au développement du volontariat dans les corps de sapeurs-pompiers](#), modifiée sont exonérées.

Par ailleurs, la prestation de fidélisation et de reconnaissance créée par l'[article 83 de la loi n° 2004-811 du 13 août 2004 de modernisation de la sécurité civile](#) est également exonérée. Il en va de même de la nouvelle prestation de fidélisation et de reconnaissance créée par l'[article 3 de la loi n° 2016-1867 du 27 décembre 2016 relative aux sapeurs-pompiers professionnels et aux sapeurs-pompiers volontaires](#).

VII. Certaines indemnités versées aux victimes de l'amiante ou à leurs ayants droit (CGI, art. 81, 33° bis)

A. Modalités d'indemnisation des victimes de l'amiante

100

L'[article 53 de la loi n° 2000-1257 du 23 décembre 2000 de financement de la sécurité sociale pour 2001](#) a posé le principe du droit à réparation intégrale pour les personnes victimes de pathologies liées à l'exposition à l'amiante et pour leurs ayants droit de l'ensemble de leurs préjudices, et ce qu'il s'agisse :

- de victimes de l'amiante suite à une exposition dans le cadre d'une activité professionnelle (salariée ou non-salariée) ou non (victimes dites « environnementales ») ;
- et de préjudices patrimoniaux, notamment incapacité fonctionnelle et conséquences financières qui en résultent en termes de réduction d'activité professionnelle, ou extrapatrimoniaux, tels que préjudice moral et physique, d'agrément ou d'esthétique.

110

Le Fonds d'indemnisation des victimes de l'amiante (FIVA), établissement public national à caractère administratif, procède à l'indemnisation des victimes, en tenant compte pour les personnes victimes de l'amiante dans le cadre de l'exercice d'une activité professionnelle des sommes déjà perçues du chef des mêmes préjudices (patrimoniaux), notamment des organismes de sécurité sociale. L'indemnisation du FIVA a donc à cet égard un caractère différentiel.

L'indemnisation s'effectue en capital pour les préjudices extra-patrimoniaux et, pour les préjudices patrimoniaux, en principe sous forme de rente, sauf lorsque la rente annuelle est inférieure à 500 €, auquel cas elle est versée sous forme de capital.

120

Cela étant, la procédure d'indemnisation par le FIVA n'a pas de caractère obligatoire. Par suite, les personnes qui ont obtenu la reconnaissance d'une maladie professionnelle occasionnée par l'amiante, comme celles qui ont subi un préjudice résultant directement d'une exposition à l'amiante, ont toujours la possibilité de recourir à la voie juridictionnelle, soit devant le tribunal des affaires de sécurité sociale, soit devant la juridiction de droit commun de l'ordre administratif ou judiciaire, selon le cas, aux fins de réparation de leurs préjudices.

B. Régime au regard de l'impôt sur le revenu des indemnités versées aux victimes de l'amiante

130

Le 33° bis de l'[article 81 du CGI](#), exonère d'impôt sur le revenu les indemnités versées, sous quelque forme que ce soit, aux victimes de l'amiante ou à leurs ayants droit :

- par le FIVA en application de l'[article 53 de la loi n° 2000-1257 du 23 décembre 2000 de financement de la sécurité sociale pour 2001](#) ;
- ou par décision de justice.

Remarque : Les 32° et 33° de l'article 81 du CGI exonèrent respectivement d'impôt sur le revenu l'indemnité de cessation anticipée d'activité des salariés exposés à l'amiante et celle des marins exposés ou ayant été exposés à l'amiante (« préretraite amiante » ; [BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-30 au I-D-1 § 310 à 320](#)).

140

Cette exonération a ainsi une portée très générale et vise, dans un souci de sécurité juridique pour les bénéficiaires, l'ensemble des indemnités perçues quelle qu'en soit la forme et quel que soit le chef de préjudice correspondant.

Remarque : Alors même que certaines indemnités, correspondant à la réparation de préjudices d'ordre non pécuniaire (préjudice esthétique, pretium doloris, etc.), n'entrent pas, par nature, dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu ou bénéficient déjà d'une mesure d'exonération en application du 9° bis de l'article 81 du CGI (rentes viagères servies en représentation de certains dommages-intérêts).

VIII. Indemnisation des victimes des essais nucléaires français (CGI, art. 81, 33° ter)

150

Le 33° ter de l'[article 81 du CGI](#) exonère les indemnités versées aux personnes souffrant de maladies radio-induites ou à leurs ayants droit.

IX. Rémunérations perçues par les personnes âgées de 25 ans au plus à raison d'une activité exercée pendant leurs études secondaires ou supérieures ou durant leurs congés scolaires ou universitaires (CGI, article 81, 36°)

160

Par principe, les sommes perçues en rémunération d'emplois salariés, y compris par des jeunes gens, élèves ou étudiants sont passibles de l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

170

Toutefois, le 36° de l'[article 81 du CGI](#) exonère d'impôt sur le revenu, dans la limite de trois fois le montant mensuel du salaire minimum interprofessionnel de croissance (SMIC), les salaires versés aux jeunes de vingt-cinq ans au plus au 1^{er} janvier de l'année d'imposition en rémunération d'une activité exercée pendant l'année scolaire ou universitaire ou durant leurs congés scolaires ou universitaires (« emplois de vacances » ou « jobs d'été »).

A. Champ d'application et conditions d'application de l'exonération

1. Bénéficiaires

180

L'exonération d'impôt sur le revenu est applicable aux jeunes gens âgés de vingt-cinq ans au plus au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

L'exonération s'applique y compris au titre de l'imposition des revenus de l'année au cours de laquelle les intéressés atteignent l'âge de vingt-six ans et ce, dans un souci d'équité, même s'ils atteignent cet âge au 1^{er} janvier de l'année considérée.

190

Le 36° de l'[article 81 du CGI](#) exclut expressément du champ d'application de l'exonération les agents publics percevant une rémunération dans le cadre de leur formation. Cette exclusion s'applique à toutes les rémunérations perçues par les agents, quelle que soit l'activité rémunérée, y compris si elle n'est pas directement liée à leur statut d'agent public en formation initiale.

Sont ainsi concernés tous les agents publics, quelle que soit leur fonction publique de rattachement, rémunérés dans le cadre de leur formation. Tel est le cas par exemple des agents en formation dans une école d'application (école nationale de la magistrature, école nationale des finances publiques, etc.).

Il en va de même s'agissant des allocataires de recherche, des doctorants contractuels, des étudiants hospitaliers (« externes en médecine ») et des internes en médecine ou en pharmacie. Dès lors que ces contribuables sont des agents publics rémunérés dans le cadre de leur formation initiale, ils ne

peuvent pas bénéficier de l'exonération du 36° de l'article 81 du CGI.

L'exclusion concerne notamment les allocations publiques de recherche, les rémunérations des heures de monitorat, les rémunérations du contrat doctoral, la rémunération des heures de garde ou de stage mais également les rémunérations ou salaires éventuellement perçus au titre d'autres activités exercées par l'agent public (vacations, expertises et tous autres salaires perçus quelle que soit l'activité exercée).

RES N°2012/16 (FP) du 13 mars 2012 : Régime fiscal des sommes perçues par les étudiants en doctorat et les internes en médecine.

Question :

Les allocataires de recherche, les doctorants contractuels et les internes en médecine ou pharmacie dans le cadre de leur formation peuvent-ils bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu prévue au 36° de l'article 81 du CGI pour les étudiants qui travaillent pour financer leurs études ?

Réponse :

Afin d'améliorer la situation des étudiants qui travaillent pour financer leurs études, le 36° de l'article 81 du CGI exonère d'impôt sur le revenu, dans la limite de trois fois le montant mensuel du salaire minimum de croissance, les rémunérations perçues par les personnes âgées de vingt-cinq ans au plus l'année d'imposition dans le cadre d'une activité exercée pendant leurs études.

Il résulte des termes de la loi que les agents publics rémunérés dans le cadre de leur formation sont exclus du champ d'application de cette exonération.

1. Situation des allocataires de recherche, doctorants contractuels et internes en médecine ou pharmacie :

1.1. Ils ont le statut d'agents publics rémunérés :

a) Allocataires de recherche :

Les allocataires de recherche régis par le [décret n° 85-402 du 3 avril 1985 relatif aux allocations de recherche](#) sont des agents contractuels de l'État, en vertu du contrat qu'ils signent avec leur école doctorale de rattachement. Ils doivent, à ce titre, être considérés comme des agents publics non titulaires qui perçoivent une rémunération dans le cadre de leur formation.

Il en va de même pour la rémunération des heures de monitorat que ces allocataires de recherche effectuent pendant le doctorat, puisque cette activité est directement liée à la poursuite de la thèse et au statut d'allocataire de recherche.

b) Doctorants contractuels :

La rémunération versée aux doctorants contractuels dans le cadre du contrat doctoral issu du [décret n° 2009-464 du 23 avril 2009 relatifs aux doctorants contractuels des établissements publics d'enseignement supérieur ou de recherche](#) constitue également une rémunération versée à des agents publics non titulaires dans le cadre de leur formation.

c) Internes en médecine ou en pharmacie :

Enfin, les internes en médecine ou en pharmacie sont dans une situation similaire à celle des allocataires de recherche. En effet, ils sont soumis à des obligations de service dans le cadre d'une formation spécialisée et sont rémunérés par un établissement public hospitalier.

Ils doivent donc également être considérés comme des agents publics rémunérés dans le cadre de leur formation.

1.2. Ils sont en formation initiale :

La formation initiale vise, par opposition à la formation continue réservée aux salariés, l'acquisition des connaissances nécessaires à l'exercice d'une profession et est sanctionnée par un diplôme.

Les étudiants titulaires d'une allocation publique de recherche ou d'un contrat doctoral pour la préparation d'une thèse ainsi que les internes en médecine ou pharmacie doivent donc être considérés comme étant en formation initiale.

2. Régime fiscal :

Dès lors que ces contribuables sont des agents publics rémunérés dans le cadre de leur formation initiale, ils ne peuvent pas bénéficier de l'exonération prévue au 36° de l'article 81 du CGI.

Cette exclusion s'applique à toutes les rémunérations perçues par les agents, quelle que soit l'activité rémunérée, y compris si elle n'est pas directement liée à leur statut d'agent public en formation initiale.

Elle concerne notamment les allocations publiques de recherche, les rémunérations des heures de monitorat, les rémunérations du contrat doctoral, la rémunération des heures de garde ou de stage mais également les rémunérations ou salaires éventuellement perçus au titre d'autres activités exercées par l'agent public (vacations, expertises et tous autres salaires perçus quelle que soit l'activité exercée).

Ces rémunérations sont donc imposables à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

2. Revenus concernés

a. L'activité doit être exercée pendant l'année scolaire ou universitaire ou durant les congés scolaires ou universitaires

200

L'exonération concerne les rémunérations perçues en contrepartie d'une activité exercée au cours de l'année scolaire ou universitaire ou durant les congés scolaires ou universitaires.

Par suite, pour pouvoir bénéficier de l'exonération, les personnes concernées doivent poursuivre des études secondaires ou universitaires et avoir donc la qualité de collégien, lycéen ou étudiant.

Pour la définition des études visées, il convient de se reporter aux commentaires relatifs à la réduction d'impôt sur le revenu au titre des frais de scolarité des enfants poursuivant des études prévue par l'article 199 quater F du CGI (BOI-IR-RICI-30 au I-C § 50 à 90).

210

Par ailleurs, il est admis, à moins qu'il ne s'agisse du début d'une véritable activité professionnelle (cas d'une embauche sous contrat à durée indéterminée [CDI]), que l'exonération s'applique aux rémunérations perçues au titre d'une activité exercée pendant l'année scolaire ou universitaire ou durant les congés scolaires ou universitaires de l'année même de l'achèvement des études.

b. Cas particulier des jeunes sous contrat de travail en alternance

220

L'exonération prévue par le 36° de l'[article 81 du CGI](#) n'est pas applicable aux rémunérations perçues par les jeunes gens sous contrat de travail en alternance. Cela étant, les apprentis bénéficient d'un régime fiscal favorable (cf. [X § 380 à 450](#)).

En effet, les jeunes liés par un contrat de travail en alternance (contrat d'apprentissage et contrat de professionnalisation) sont, à ce titre, soumis à la législation du travail de droit commun. Par suite, ce sont des salariés à part entière : les lois, les règlements et les conventions collectives leur sont applicables dans les mêmes conditions qu'aux autres salariés, dans la mesure où leurs dispositions ne sont pas incompatibles avec les exigences de leur formation.

Ainsi, les heures de formation que suivent les jeunes en alternance sont comprises dans le temps de travail, ils ne peuvent donc pas être considérés comme exerçant une activité pendant leurs études, secondaires ou supérieures.

Enfin, ces jeunes, qui sont soumis à la législation sur les congés payés, ne peuvent également pas être assimilés à des personnes exerçant leur activité durant leurs congés scolaires ou universitaires.

c. Cas particulier des stagiaires

230

Pour plus de précisions sur l'articulation entre l'exonération prévue par le 36° de l'[article 81 du CGI](#) et celles prévues pour les indemnités ou gratifications des stagiaires, il convient de se reporter au [II-J § 200 et 205 du BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10](#).

3. Plafond d'exonération

240

Le plafond d'exonération est de trois fois le montant mensuel du SMIC. Il s'agit d'une limite annuelle, qui s'applique globalement à l'ensemble des rémunérations perçues par un jeune au titre des emplois occupés pendant l'année scolaire ou universitaire et, le cas échéant, durant les congés scolaires ou universitaires.

Remarque 1 : Le plafond d'exonération est égal au produit du montant du SMIC mensuel brut par 3, arrondi à l'euro le plus proche. Le montant du SMIC mensuel brut est consultable sur le site www.insee.fr.

Remarque 2 : Lorsque le montant du SMIC mensuel brut varie en cours d'année, le plafond d'exonération est égal au produit du montant du SMIC moyen mensuel brut par 3, arrondi à l'euro le plus proche. Exemple : Montant du SMIC mensuel brut au 1^{er} janvier N = (A) et au 1^{er} juillet N = (B), le SMIC moyen mensuel brut (C) est égal à $[(A \times 6) + (B \times 6)] / 12$; le plafond d'exonération pour l'année N est égal à C x 3 arrondi à l'euro le plus proche.

250

Le plafond d'exonération s'apprécie sur le montant des rémunérations net de cotisations sociales et de la part déductible de la CSG, mais avant application de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 % ou, le cas échéant, des frais réels.

En cas d'option pour la déduction des frais réels et justifiés, les frais liés à l'activité exercée, qui se rapportent indistinctement à l'ensemble de la rémunération perçue à ce titre, ne sont déductibles que dans la proportion du salaire imposable, c'est-à-dire net de la fraction exonérée en application du 36° de l'[article 81 du CGI](#).

B. Modalités d'application

260

Le dispositif est applicable sur option des bénéficiaires et qu'ils soient imposés en leur nom propre ou rattachés fiscalement au foyer fiscal de leurs parents.

1. Exonération applicable sur option

270

L'exonération s'applique sur option des bénéficiaires.

L'option n'est soumise à aucun formalisme particulier. Elle résulte de la non-déclaration par les intéressés des salaires concernés à due concurrence du plafond d'exonération.

2. Portée de l'exonération

280

L'exonération d'impôt sur le revenu s'applique aussi bien au jeune imposable en son nom propre qu'au foyer fiscal qui le compte à charge pour l'établissement de l'impôt sur le revenu.

290

En outre, lorsque l'enfant est compté à la charge du foyer fiscal de ses parents, l'exonération n'est pas exclusive de la réduction d'impôt au titre des frais de scolarité des enfants à charge prévue par l'[article 199 quater F du CGI](#).

300

Enfin, l'exonération s'applique uniquement en matière d'impôt sur le revenu. Elle n'est pas applicable aux taxes et participations assises sur les salaires (taxe sur les salaires, taxe d'apprentissage, participations des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction) dont l'assiette est alignée sur celle des cotisations de sécurité sociale.

3. Obligations déclaratives

a. Déclaration annuelle des salaires par l'employeur

310

La déclaration des salaires transmise par l'employeur à l'administration fiscale, en application de l'[article 87 du CGI](#), doit comporter le montant total des salaires versés, y compris par conséquent la part exonérée d'impôt sur le revenu dès lors que les jeunes gens concernés sont susceptibles au cours d'une même année d'avoir plusieurs employeurs et sont par suite seuls en mesure de déterminer la fraction exonérée de leurs rémunérations au titre de l'année considérée.

b. Déclaration annuelle des revenus du bénéficiaire

320

Sur la déclaration annuelle des revenus du bénéficiaire imposable en son nom propre ou sur celle des parents qui le comptent fiscalement à charge, seule doit être mentionnée la fraction des salaires qui

excède la limite d'exonération.

Cela étant, s'agissant des obligations déclaratives du bénéficiaire, la généralisation de la déclaration de revenus pré-remplie (DPR) conduit à distinguer deux cas.

1° Premier cas

330

Le bénéficiaire a déposé à titre personnel une déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (CERFA n° 10330), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, au titre de l'imposition des revenus de l'année précédente. Les salaires perçus en rémunération d'une activité salariée exercée pendant l'année scolaire ou universitaire, ou durant ses congés scolaires ou universitaires, seront pré-imprimés pour leur montant total net imposable sur la déclaration n° **2042** reçue en son nom propre.

Dans cette situation, l'intéressé, qui opte pour l'exonération prévue par le 36° de l'[article 81 du CGI](#), corrige le montant pré-imprimé à due concurrence du plafond d'exonération. Ainsi, seule la fraction des rémunérations concernées qui excède la limite d'exonération figurera alors sur la déclaration n° **2042**.

2° Deuxième cas

340

Dans les autres situations, c'est-à-dire celles où le bénéficiaire est à charge de droit ou rattaché sur option, au foyer fiscal de ses parents (ou de l'un ou l'autre de ses parents) ou dépose une déclaration n° **2042** (CERFA n° 10330), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, en son nom propre pour la première fois, les montants perçus en rémunération d'une activité salariée exercée pendant l'année scolaire ou universitaire, ou durant ses congés scolaires ou universitaires, ne sont pas pré-imprimés sur la déclaration n° **2042**.

(350 - 360)

370

Dans ces situations, l'intéressé reporte le montant net imposable des rémunérations ainsi perçues sur la déclaration n° **2042** (CERFA n° 10330), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, selon le cas, du foyer fiscal de rattachement ou qu'il souscrit à titre personnel, déduction faite, s'il opte pour l'exonération, de la fraction exonérée en application du 36° de l'[article 81 du CGI](#).

X. Salaires versés aux apprentis (CGI, art. 81 bis)

380

L'exonération d'impôt sur le revenu prévue par l'[article 81 bis du CGI](#) s'applique aux salaires perçus par les apprentis munis d'un contrat d'apprentissage répondant aux conditions prévues par les [articles L. 6221-1 et suivants du code du travail](#).

Cette exonération est assortie :

- d'une condition : l'apprenti doit être muni d'un contrat régulier d'apprentissage ;
- d'une limite : l'exonération ne porte que sur la fraction du salaire qui n'excède pas la limite du montant annuel du SMIC.

Remarque : Pour les indemnités de stages versées aux étudiants, il convient de se reporter au [II-J § 200 et 205 du BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10](#).

A. Champ d'application de l'exonération

390

La réglementation relative aux contrats d'apprentissage est exposée au [I-A § 1 du BOI-RSA-CHAMP-10-20-10](#).

B. Limite d'exonération

1. Cas général

400

La limite d'exonération est égale au montant annuel du SMIC. L'exonération ne porte que sur la fraction du salaire annuel qui n'excède pas cette somme.

Ce chiffre s'entend avant application de la déduction forfaitaire pour frais professionnels (ou, le cas échéant, des frais pour leur montant réel et justifié).

Remarque 1 : Le plafond d'exonération est égal au produit du montant du SMIC mensuel brut par 12, arrondi à l'euro le plus proche. Le montant du SMIC mensuel brut est consultable sur le site www.insee.fr.

Remarque 2 : Lorsque le montant du SMIC mensuel brut varie en cours d'année, le plafond d'exonération est égal à la somme des produits du montant du SMIC mensuel brut par le nombre de mois auquel ce montant correspond, arrondi à l'euro le plus proche. Exemple : Montant du SMIC mensuel brut au 1^{er} janvier N = (A) et au 1^{er} juillet N = (B) ; le plafond d'exonération pour l'année N est égal à $(A \times 6) + (B \times 6)$ arrondi à l'euro le plus proche.

410

A cet égard, en cas d'option pour la déduction des frais réels, les frais liés à l'activité d'apprenti, qui se rapportent indistinctement à l'ensemble de la rémunération perçue à ce titre, ne sont déductibles que dans la proportion du salaire imposable, c'est-à-dire net de la fraction exonérée en application de l'[article 81 bis du CGI](#), par rapport au salaire total perçu.

En effet, les dépenses professionnelles déductibles sont, en principe, celles engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu imposable. Par suite, celles supportées en vue d'acquies un revenu passible de l'impôt sur le revenu selon les règles des traitements et salaires mais qui bénéficient d'une exonération ne sont pas admises en déduction ([CGI, art. 13](#) et [CGI, art. 83, 3°](#)).

Dans ces conditions, aucune déduction au titre de frais professionnels n'est possible lorsque le montant du salaire de l'apprenti est inférieur à la limite d'exonération.

2. Cas particuliers

420

En cas de décès du conjoint ou du partenaire en cours d'année, la limite d'exonération doit être répartie entre les périodes d'imposition avant et après décès, au prorata des rémunérations déclarées au titre de chacune d'elles.

430

De même, en cas d'entrée en apprentissage ou de fin d'apprentissage en cours d'année, la limite d'exonération doit être ajustée en fonction de la durée de la période d'apprentissage.

Il est admis que la limite d'exonération soit ajustée par un prorata calculé en nombre de mois.

C. Portée de l'exonération

440

L'exonération est indépendante de la personne qui est tenue de comprendre dans son revenu imposable la rémunération perçue par l'apprenti (apprenti lui-même ou ses parents si l'apprenti est considéré, sur le plan fiscal, comme étant à leur charge).

Seule doit figurer sur la déclaration des revenus de l'apprenti ou des parents qui le comptent à charge, la fraction des salaires qui excède la limite d'exonération évoquée aux **X-B-1 à 2 § 400 à 430**.

Exemple : Un apprenti a perçu X € de salaires en N.

Le montant de ce salaire est exonéré à concurrence du montant annuel du SMIC (Y €).

Le revenu à déclarer en N égal à (X- Y) €. Ce montant ouvre droit à la déduction forfaitaire de 10 %.

450

L'exonération ne concerne que l'impôt sur le revenu, étant observé que seule la fraction exonérée du salaire versé à l'apprenti n'est pas éligible à la prime pour l'emploi.

Elle est sans incidence sur l'assiette des taxes et participations assises sur les salaires dont peut être redevable l'employeur.

Enfin, sur le cas particulier des apprentis et l'exonération des heures supplémentaires, il convient de se reporter au [V § 110 à 140 du BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-30](#).

XI. Sommes versées par une entreprise à un cabinet de placement pour la réinsertion de salariés licenciés

460

La [RM Godfrain n° 58282, JO AN 25 janvier 1993, p. 286](#), a exposé le régime applicable aux sommes versées par une entreprise à un cabinet de placement pour la réinsertion de salariés licenciés.

Les dépenses correspondant au prix des prestations de conseil en réinsertion professionnelle effectuées par des cabinets spécialisés pour le compte d'une entreprise qui envisage le licenciement de certains de ses salariés constituent, pour la détermination du bénéfice imposable de l'entreprise qui les supporte, des charges déductibles dans les conditions de droit commun. En ce qui concerne le salarié, la somme versée directement par l'entreprise au cabinet de placement n'est pas un complément de rémunération. Elle n'a donc pas à être portée par le salarié sur sa déclaration annuelle de revenus ni à être comprise par l'entreprise dans l'assiette des taxes et participations assises sur les salaires dont elle est redevable.