

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-CHAMP-10-20-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

RSA – Champ d'application – Définition des revenus imposables - Rémunérations des titulaires d'un statut particulier – Statut des activités et professions de « P à V »

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Champ d'application des traitements, salaires et revenus assimilés

Titre 1 : Définition des revenus imposables

Chapitre 2 : Rémunération des titulaires d'un statut particulier

Section 3 : statut des activités et professions de P à V

Sommaire :

I. Personnel des entreprises de travail temporaire

A. Rappel de la législation du travail

1. Définition de l'entrepreneur de travail temporaire
2. Circonstances dans lesquelles une entreprise peut avoir recours à des travailleurs temporaires
3. Forme du contrat de travail
4. Régime indemnitaire du salarié lié par un contrat de travail temporaire

B. Régime fiscal

II. Stagiaires employés dans le cadre de la formation professionnelle

III. Voyageurs, représentants, placiers (VRP)

A. Conditions d'exercice de la profession

1. Le représentant salarié statutaire

a. Conditions d'exercice de la profession

- 1° Travailler pour le compte d'un ou de plusieurs employeurs
- 2° Exercer sa profession d'une façon exclusive et constante
- 3° N'effectuer aucune opération commerciale pour son compte personnel
- 4° Être lié à son employeur par un engagement déterminant la nature des opérations, la région d'exercice et le taux de la rémunération

b. Garanties en cas d'expiration du contrat de travail

2. Le représentant non statutaire mais titulaire d'un contrat de travail

B. Régime fiscal

1. Imposition dans la catégorie des traitements et salaires

a. A. Commissions et autres éléments de la rémunération perçus par des représentants statutaires

- 1° Cas général
- 2° Cas particulier des représentants à la marine

b. Rémunérations perçues par des représentants non statutaires mais liés à leur employeur par un contrat de travail

2. Imposition dans d'autres catégories de revenus

I. Personnel des entreprises de travail temporaire

A. Rappel de la législation du travail

1

Le travail temporaire est réglementé par les [articles L1251-1 et suivants du Code du travail](#) qui précisent notamment les points exposés ci-après.

1. Définition de l'entrepreneur de travail temporaire

10

Cette qualification est réservée aux personnes physiques ou morales dont l'activité exclusive est de mettre à la disposition temporaire d'entreprises utilisatrices des salariés qu'en fonction d'une qualification convenue elles recrutent et rémunèrent à cet effet ([article L1251-2 du Code du travail](#)).

2. Circonstances dans lesquelles une entreprise peut avoir recours à des travailleurs temporaires

20

Le contrat de travail temporaire ne peut avoir ni pour objet ni pour effet de pourvoir durablement un emploi lié à l'activité normale et permanente de l'entreprise utilisatrice.

Un utilisateur ne peut faire appel aux salariés des entreprises de travail temporaire mentionnés à l'article [article L1251-2 du Code du travail](#) que pour l'exécution d'une tâche précise et temporaire dénommée « mission », et seulement dans les cas énumérés aux [articles L1251-6 et L1251-7 du code du travail](#).

3. Forme du contrat de travail

30

Le contrat de travail liant l'entrepreneur de travail temporaire à chacun des salariés mis à la disposition provisoire d'un client utilisateur doit être établi par écrit et contenir différentes clauses relatives notamment à la durée et la nature de la mission.

4. Régime indemnitaire du salarié lié par un contrat de travail temporaire

40

L'intéressé a droit, pour chaque mission accomplie, à une indemnité de précarité d'emploi, fonction de la durée de la mission et du montant de la rémunération, et à une indemnité compensatrice de congés payés.

B. Régime fiscal

50

Les rémunérations des travailleurs temporaires, y compris, notamment, l'indemnité de précarité d'emploi et l'indemnité de congés payés, sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires.

II. Stagiaires employés dans le cadre de la formation professionnelle

60

Toutes les sommes perçues par les stagiaires de la formation professionnelle, qu'il s'agisse des rémunérations allouées par l'État ou des indemnités versées par les entreprises d'accueil, ont le caractère de revenu imposable dans la catégorie des traitements et salaires.

En conséquence, les bénéficiaires sont tenus d'en déclarer le montant, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des traitements et salaires.

Cette règle s'applique, notamment, aux rémunérations allouées aux bénéficiaires de stages et aux titulaires de contrats de travail dans le cadre de la formation en alternance. A cet égard, les stagiaires de la formation professionnelle sont à distinguer des apprentis dont la situation est commentée au [BOI-RSA-CHAMP-10-20-10](#).

70

Elle s'applique également à l'indemnité versée au stagiaire par le maître-exploitant dans le cadre du stage de six mois préalable à l'installation des jeunes agriculteurs, dont les conditions de mise en œuvre ont été définies par un [arrêté du 14 janvier 1991](#) (JO du 23 janvier 1991). En effet, compte tenu de la situation de subordination dans laquelle se trouve le stagiaire, la rémunération et les avantages annexes servis en exécution de la convention sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires.

80

Les stagiaires âgés de vingt-cinq ans au plus au 1er janvier de l'année d'imposition, ne peuvent pas bénéficier de l'exonération prévue au 36° de l'[article 81 du CGI](#) qui est commentée au [BOI-RSA-CHAMP-20-50-50](#).

III. Voyageurs, représentants, placiers (VRP)

A. Conditions d'exercice de la profession

90

Le représentant de commerce est un intermédiaire lié à une ou plusieurs personnes pour le compte desquelles il prospecte la clientèle, propose ou conclut des achats, des ventes ou des prestations de services sans s'engager personnellement.

Le représentant peut être salarié ou avoir la qualité de travailleur indépendant.

100

Il est considéré comme un salarié :

- lorsqu'il bénéficie du statut de voyageur, représentant ou placier (VRP) défini par les [articles L7311-1 et suivants du Code du travail](#) (représentant salarié statutaire cf. III-A-1) ;
- lorsqu'il ne remplit pas les conditions exigées pour bénéficier du statut, mais est titulaire d'un contrat de travail et donc placé dans un état de subordination vis-à-vis de son employeur (représentant salarié non statutaire cf. III-A-2).

110

En revanche, exercent une activité non salariée :

- les agents commerciaux et les représentants mandataires libres (cf. Série BNC) ;
- les courtiers et les commissionnaires qui ont la qualité de commerçant (cf. Série BIC).

1. Le représentant salarié statutaire

120

La qualité de représentant statutaire est liée aux conditions suivantes, telles qu'elles sont définies par les [articles L7311-1 et suivants du Code du travail](#) et précisées par la jurisprudence.

a. Conditions d'exercice de la profession

1° Travailler pour le compte d'un ou de plusieurs employeurs

130

Le représentant peut travailler pour le compte d'un ou de plusieurs employeurs.

La qualité de l'employeur importe peu (industriels, commerçants, agriculteurs, coopératives, agent général non commerçant, sociétés de représentation ...).

2° Exercer sa profession d'une façon exclusive et constante

140

Le représentant doit exercer sa profession d'une façon exclusive et constante.

En principe, le représentant statutaire doit consacrer la totalité de son temps à l'exercice de sa profession.

Il peut même utiliser le concours d'employés (CE, arrêt du 28 janvier 1981, req. n° 15235, RJ n° III, p. 17).

Les personnes qui exercent l'activité de représentant conjointement avec une autre activité professionnelle salariée ou non salariée n'ont donc pas la qualité de représentant statutaire.

150

Toutefois, l'[article L7311-2 du Code du travail](#) permet de maintenir le statut de représentant aux employés qui, conjointement à l'exercice effectif et habituel de la représentation, ont accepté de se livrer à d'autres activités, quelle qu'en soit la nature, pourvu qu'ils les exercent pour le compte d'un ou de plusieurs de leurs employeurs.

Ainsi, le Conseil d'État dans son arrêt du 6 février 1981, req. n°s 6730 et 6731, RJ n° III, p. 21 a jugé :

Affaire n° 6730 et 6731 :

Parmi les personnes se livrant simultanément à une activité de représentant et à une autre activité, seules peuvent prétendre au maintien du statut professionnel des VRP pour l'ensemble de leurs activités les personnes qui, conjointement à l'exercice de la profession de représentant, se livrent accessoirement à d'autres activités pour le compte de leur employeur.

Par suite, un contribuable chargé principalement d'une mission d'animation et de contrôle d'un réseau commercial impliquant une activité qui n'est pas pour l'essentiel celle d'un VRP et qui a conservé, mais à titre tout à fait accessoire, une activité de représentant au sein de l'entreprise ne peut être regardé comme placé sous le statut de VRP pour l'ensemble de son activité.

De même, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État du 28 juillet 1989, req. n° 64181 :

Une directrice d'agence de placement de personnel intérimaire qui a principalement pour mission d'assurer la gestion sociale, administrative et comptable du bureau dont elle a la charge, ne peut être regardée comme ayant la qualité de VRP, alors même qu'à raison de son activité, elle se déplacerait, visiterait ou rechercherait une clientèle potentielle en vue du placement d'intérimaires.

3° N'effectuer aucune opération commerciale pour son compte personnel

160

Le représentant ne doit effectuer aucune opération commerciale pour son compte personnel.

Ne remplissent pas cette condition :

- les courtiers et les commissionnaires qui ont la qualité de commerçants et plus généralement les personnes inscrites au registre du commerce et des sociétés ou redevables de la contribution économique territoriale ;
- les représentants qui font des actes de commerce, soit à l'occasion de l'exercice de leur profession, soit en dehors de l'exercice de leur profession. Tel est le cas, en particulier, de l'agent dépositaire lorsqu'il est lui-même commerçant ;
- les représentants qui endossent les lettres de change ;
- les représentants qui gèrent une société ou qui participent effectivement, en tant qu'associé, à l'activité d'une société. Tel est le cas, par exemple, des représentants qui gèrent, même en qualité d'associés minoritaires, une société à responsabilité limitée (SARL).

170

Il en est de même, en règle générale :

- des représentants qui sont autorisés à vendre à un prix supérieur à celui du tarif fixé et qui bénéficient, dans ce cas, d'une commission supplémentaire consistant dans un tantième de survente (clause de survente) ;
- des représentants dont les contrats comportent une clause par laquelle ils se portent garants envers la maison qu'ils représentent du paiement du prix de la marchandise et s'engagent à le lui verser en cas de défaillance de l'acheteur (clause de ducroire) ;
- des agents généraux qui prélèvent sur les rémunérations des employés qu'ils occupent une part de profit personnel.

4° Être lié à son employeur par un engagement déterminant la nature des opérations, la région d'exercice et le taux de la rémunération

180

Le représentant doit être lié à son employeur par un engagement -écrit ou verbal- déterminant :

- la nature des prestations de services ou des marchandises offertes à la vente ou à l'achat : le bénéfice du statut peut être réclamé aussi bien par les représentants à la vente ou à l'achat que par les représentants chargés de recueillir des ordres d'exécution de travaux ou des contrats de publicité et, d'une manière générale, par tous les représentants chargés de recueillir des contrats de prestations de services ;

- la région dans laquelle les représentants doivent exercer leur activité ou les catégories de clients qu'ils sont chargés de visiter ;

- le taux de rémunérations : le terme rémunérations englobe, par définition, tous ses éléments, y compris les commissions et les remises, proportionnelles ou non.

190

Lorsque les différentes conditions qui viennent d'être énumérées sont satisfaites, les conventions dont l'objet est la représentation sont, nonobstant toute stipulation expresse du contrat ou en son silence, des contrats de travail ([article L7313-1 du Code du travail](#)).

De plus, l'[article L7313-3 du même code](#) précise qu'en l'absence de contrat écrit les personnes exerçant la représentation sont présumées être des VRP soumis aux règles particulières du statut.

b. Garanties en cas d'expiration du contrat de travail

200

Les représentants statutaires bénéficient de certaines garanties légales à l'expiration du contrat de travail (voir BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-20).

2. Le représentant non statutaire mais titulaire d'un contrat de travail

210

Les représentants dont le contrat ne réunit pas toutes les conditions fixées par le statut particulier de représentant, mais qui sont dans un état de subordination vis-à-vis de leur employeur ont également la qualité de salarié.

Cette condition est généralement remplie lorsque les représentants n'effectuent aucune opération commerciale pour leur compte personnel, ne sont pas libres de l'organisation de leurs tournées, doivent se conformer aux instructions qu'ils reçoivent et sont tenus de rendre compte de leur activité.

B. Régime fiscal

1. Imposition dans la catégorie des traitements et salaires

a. A. Commissions et autres éléments de la rémunération perçus par des représentants statutaires

1° Cas général

220

Sont imposés dans la catégorie des traitements et salaires les commissions et autres éléments de la rémunération perçus par des représentants statutaires.

Il en est ainsi même lorsque le représentant a recours à l'assistance de collaborateurs rémunérés par ses soins (CE, arrêts du 9 janvier 1959, req. n° 42504, RO, p. 331 et du 28 janvier 1981, req. n° 15235, RJ n° III, p. 17).

230

En revanche :

Un représentant qui est lié aux entreprises qui l'emploient par des conventions présentant les caractéristiques des contrats de louage de services doit cependant être considéré comme un intermédiaire dont les gains entrent dans la catégorie des bénéfices non commerciaux lorsqu'il est établi que toutes les clauses de ces contrats limitant la liberté d'action du représentant n'ont pas été respectées par lui (CE, arrêt du 10 octobre 1960, req. n° 40949, RO, p. 161).

Il résulte de cette jurisprudence que la qualité de salarié peut être contestée à un représentant lorsque le service dispose d'éléments suffisamment précis, nombreux et concordants pour démontrer que l'intéressé exerce en fait sa profession dans les mêmes conditions qu'un représentant non salarié.

2° Cas particulier des représentants à la marine

240

Les « représentants à la marine » agréés par l'Administration pour assurer la liaison entre elle et les fournisseurs sont chargés, notamment, de la réalisation des opérations de recettes, de la constitution des dossiers, de la liquidation des paiements et de toutes les formalités administratives concernant les marchés. Mais ils ne peuvent engager leurs mandants et doivent, au contraire, leur rendre compte, au fur et à mesure de l'accomplissement de leur mission, et prendre leur accord pour toute décision sortant du cadre de leur activité normale.

Les représentants à la marine bénéficient de plein droit de la position de représentants statutaires prévue par l'article L7311-2 du Code du travail.

Leur rémunération est donc taxable dans la catégorie des traitements et salaires ainsi que le Conseil d'État en a décidé à plusieurs reprises (arrêts du 8 mai 1931, RO, 5629, du 10 juin 1959, req. n° 42076, RO, p. 434 et du 18 juillet 1973, req. n° 80770, RJ n° III, p. 122).

b. Rémunérations perçues par des représentants non statutaires mais liés à leur employeur par un contrat de travail

250

Ont été considérés comme des représentants salariés :

- un voyageur de commerce qui place exclusivement les produits d'une maison, sans effectuer d'opération pour son compte personnel, et qui est, vis-à-vis de cette maison, dans une situation de dépendance étroite, de nature à le faire regarder comme un employé (CE, arrêt du 31 juillet 1925, req. n° 85143, RO, 5055) ;

- un représentant qui, s'il utilise le concours de quelques sous-agents pour la prospection de la clientèle et perçoit des commissions supérieures à celles des autres représentants de la société qui l'emploie, se trouve néanmoins, vis-à-vis de cette dernière, dans un état d'étroite subordination caractérisé par des conditions de travail strictement réglementées et un contrôle permanent de son activité (CE, arrêt du 7 novembre 1960, req. n° 40781, RO, p. 186) ;

- un représentant auquel une entreprise a confié le soin de visiter régulièrement, dans les limites d'une circonscription territoriale déterminée, la clientèle qu'il y a constituée dès lors que la nature des produits offerts aux acheteurs est, comme le taux des commissions, déterminée par la société et que l'intéressé n'a réalisé aucune opération commerciale pour son propre compte et n'a pas participé à la direction de la société durant la période litigieuse (CE, arrêt du 10 juillet 1974, req. n° 87905) ;

Remarque : Le contribuable, frère du président-directeur général de la société, était habilité à proposer certaines réductions sur les prix ainsi que la réalisation d'emballages particuliers. Mais ces propositions étaient soumises à l'acceptation de la société, laquelle fixait également les délais et les modalités de livraison et de paiement.

- des personnes, quel que soit leur titre, dont les fonctions effectives consistent à visiter la clientèle de leur employeur, à susciter et à recueillir leurs commandes et dont la rémunération est composée d'un salaire fixe et d'un pourcentage du chiffre d'affaires réalisé avec les clients (CE, arrêts du 6 octobre 1982, n° 15042, du 6 juillet 1983, n° 28877, du 18 février 1983, n° 33442, du 15 décembre 1986, n° 51653, du 30 novembre 1990, n° 73273).

260

Il est précisé, en outre, que la qualité de représentant salarié doit être appréciée employeur par employeur. Un représentant peut donc être le salarié de certaines entreprises et le mandataire d'autres.

Le Conseil d'État a ainsi jugé qu'un représentant de commerce qui est associé-gérant d'une société qu'il représente n'est pas placé dans un état de subordination vis-à-vis de cette société. Mais il n'en conserve pas moins la possibilité de revendiquer la qualité de salarié à l'égard d'autres sociétés vis-à-vis desquelles il se trouve dans l'état de subordination qui caractérise le contrat de travail (CE, arrêt du 4 juin 1969, req. n° 46793, RO, p. 103).

En revanche, selon le Conseil d'État :

Doit être regardé comme un agent jouissant d'une personnalité professionnelle distincte dont les gains entrent dans la catégorie des bénéficiaires des professions non commerciales, un représentant qui n'est lié à des maisons de commerce par aucun contrat répondant aux prescriptions de l'article 29 K du livre premier du Code du travail (actuellement [article L7311-3 du Code du travail](#)), ne reçoit de ses commettants que des directives générales le laissant libre de l'organisation de son travail, dispose de locaux professionnels importants signalés par une enseigne et utilise le concours de trois sous-agents et d'un nombre égal d'employés de bureau. Mais, à l'égard d'un certain nombre d'autres maisons, ce représentant, qui exerce sa profession de façon exclusive et constante et ne fait aucune opération commerciale pour son compte personnel, conserve la qualité de salarié lorsqu'il leur est lié par des contrats indiquant la nature des marchandises à vendre, la région dans laquelle il doit exercer son activité et le taux des rémunérations ou commissions qui lui sont allouées. (arrêt du 13 juillet 1963, req. n° 59128, RO, p. 404 et [arrêt du 6 mars 1970, requête n° 72022](#)).

2. Imposition dans d'autres catégories de revenus

270

Les rémunérations perçues par les agents commerciaux et les représentants libres entrent dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (voir Série BNC).

280

Les profits réalisés par les commissionnaires et courtiers sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (cf. Série BIC).