RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TPS-TS-10-10-10-20191218
Date de publication : 18/12/2019

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

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
Chapitre 1 : Personnes imposables

Sommaire :

I. Présentation
II. Définition des personnes imposables
A. Définition de l'employeur
B. Territorialité
C. Situation des employeurs assujettis à la TVA
1. Employeurs assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires
2. Employeurs non assujettis à la TVA
a. Principe
b. Cas particuliers
1° Les entreprises de transports sanitaires
2° Cercles et foyers militaires
3. Employeurs assujettis à la TVA mais non soumis en fait à cette taxe

I. 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 § 130 du BOI-TPS-10-10-20 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 du 1er juillet 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.

II. Définition des personnes imposables

A. 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.

B. 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.

C. 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.

1. 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.

2. Employeurs non assujettis à la TVA

a. 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 1er janvier 1979 et ont dû, par suite, acquitter Ia 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 1er janvier 1988 et doivent donc acquitter, dans les conditions normales, Ia 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).

b. Cas particuliers

1° Les entreprises de transports sanitaires

230

Le 3° du 4 de l'article 261 du CGI exonère de TVA, depuis le 1er 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 1er 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.

2° Cercles et foyers militaires

240

Se reporter au BOI-TPS-TS-20-30 au I-F-2 § 360.

3. 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°-al. 3).

En ce qui concerne les personnes exonérées de la taxe sur les salaires, il convient de se reporter au BOI-TPS-TS-10-10-20.

(260 - 570)

Rescrit(s) publié(s) du 18/12/2019 au 23/10/2026 et lié(s) à ce BOI

Date de publication	Titre du rescrit
24/04/2019	RESCRIT - TPS - Taxe sur les salaires (TS) - Exonération applicable aux établissements d'enseignement supérieur visés au livre VII du code de l'éducation - Situation des centres hospitaliers universitaires (CHU)