RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TPS-TS-20-20-20121008
Date de publication : 08/10/2012
Date de fin de publication : 26/11/2012

TPS – Taxe sur les salaires – Base d'imposition - Exonérations spécifiques à la taxe sur les salaires

Positionnement du document dans le plan :

TPS - Taxes et participations sur les salaires
Taxe sur les salaires
Titre 2 : Base d'imposition
Chapitre 2 : Exonérations spécifiques à la TS

Sommaire :

I. Salaires versés aux apprentis
A. Rémunérations versées aux apprentis par les entreprises qui emploient au plus 10 salariés
1. Entreprises concernées
2. Rémunérations exonérées
B. Rémunérations versées aux apprentis par les entreprises qui emploient plus de 10 salariés
II. Salaires versés à l'occasion de manifestations de bienfaisance et de soutien
A. Organismes concernés par la mesure
1. Les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée
2. Les œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée
3. Les organismes permanents à caractère social des collectivités locales
4. Les organismes permanents à caractère social des entreprises
B. Portée de l'exonération
C. Limite de l'exonération
III. Contrats d'accompagnement, contrats d'insertion par l'activité, contrats emploi-jeune
IV. Rémunérations versées pour l'emploi de salarié(s) à domicile ou d'assistant maternel
V. Enseignants des centres de formation des apprentis
A. Organismes concernés
B. Personnel et rémunérations concernés
VI. Augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne entreprise
VII. Contributions versées aux fonds d'assurance-formation
VIII. Rémunérations versées par les centres techniques industriels
IX. Personnel des cantines
A. Définition
B. Rémunérations susceptibles de bénéficier de l'exonération
C. Portée de la mesure
X. Indemnité de garantie des ouvriers dockers
XI. Indemnités servies par les caisses de congés payés

XII. Sommes allouées aux personnels communaux par des associations constituées à cet effet par les communes
XIII. Sommes attribuées à l'héritier d'un exploitant agricole au titre du contrat de travail à salaire différé
XIV. Prestations de subsistance, d'équipement et de logement et indemnité forfaitaire d'entretien allouées, au personnel accomplissant le service national actif dans le service de la coopération ou dans le service de l'aide technique
XV. Indemnités hospitalières allouées aux étudiants en médecine
XVI. Allocations d'assurance et d'assistance servies par des collectivités publiques
XVII. Indemnités temporaires et prestations servies aux victimes d'accidents du travail
XVIII. Indemnités journalières versées aux salariés en cas de maladie

1

Si elle est en principe identique à l'assiette des cotisations sociales, la base d'imposition de la taxe sur les salaires connaît toutefois certaines particularité exposées dans le présent chapitre. Ainsi, le législateur a maintenu certaines exonérations spécifiques à la taxe sur les salaires en raison de la nature des rémunérations concernées.

I. Salaires versés aux apprentis

10

Les salaires versés aux apprentis sont partiellement ou totalement exonérés selon que l'entreprise emploie plus de 10 salariés ou non.

A. Rémunérations versées aux apprentis par les entreprises qui emploient au plus 10 salariés

20

Les salaires versés aux apprentis par les entreprises qui emploient au plus 10 salariés sont totalement exonérés de taxe sur les salaires (article 231 bis I du code général des impôts).

1. Entreprises concernées

30

La mesure concerne l'ensemble des entreprises qui emploient des apprentis, quelles que soient leur forme juridique et leur activité, lorsque leur effectif ne dépasse pas 10 salariés.

L'effectif salarié doit être décompté au niveau de chaque entreprise dotée de la personnalité juridique, quel que soit le nombre d'établissements qui la composent.

Pour bénéficier au titre d'une année de l'exonération prévue à l'article 231 bis I du CGI, l'entreprise doit avoir, au titre de cette même année, un effectif mensuel moyen inférieur ou égal à 10 salariés.

Pour la détermination de l'effectif mensuel moyen employé, il y a lieu de se référer aux règles définies en matière de participation des employeurs à l'effort de construction (BOI-TPS-PEEC-10).

2. Rémunérations exonérées

40

Seules sont exonérées les rémunérations versées aux apprentis munis d'un contrat d'apprentissage régulièrement établi dans les conditions fixées par l'article L6221-1 et suivants du Code du travail.

L'exonération s'applique à la totalité de la rémunération versée, y compris la valeur des avantages en nature, que celle-ci excède ou non le salaire minimum prévu pour les apprentis à l'article L6221-1 du même code.

B. Rémunérations versées aux apprentis par les entreprises qui emploient plus de 10 salariés

50

Les salaires versés aux apprentis par les entreprises qui emploient plus de 10 salariés sont partiellement exonérés de taxe sur les salaires (article L6243-2 du code du travail et CGI, art. 231 bis I).

60

La fraction exonérée de taxe sur les salaires est fixée, par apprenti,à :

- 11 % du salaire minimum de croissance en métropole ;

- 20 % du salaire minimum de croissance en outre-mer (code du travail, article D 6522-2).

70

Les apprentis doivent bénéficier d'un contrat d'apprentissage régulièrement établi, c'est-à-dire dans les conditions fixées par les articles L6221-1 et suivants du code du travail.

II. Salaires versés à l'occasion de manifestations de bienfaisance et de soutien

80

Les salaires versés par les organismes et œuvres mentionnés aux a et b du 1° du 7 de l'article 261 du CGI ainsi que par les organismes permanents à caractère social des collectivités locales et des entreprises, aux personnes recrutées à l'occasion et pour la durée des manifestations de bienfaisance ou de soutien exonérées de taxe sur la valeur ajoutée en vertu du c du 1° du 7 de l'article 261 du CGI, sont exonérés de taxe sur les salaires (CGI, art. 231 bis L).

A. Organismes concernés par la mesure

90

Les a, b et c du 1° du 7 de l'article 261du CGI exonère de la TVA certaines opérations réalisées par les organismes et œuvres en cause. Pour plus de précisions sur ce point, BOI-TVA-CHAMP-30-10-30 .

Il est toutefois rappelé que sont concernés :

1. Les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée

100

Conformément au a du 1° du 7 de l'article 261 du CGI, il s'agit :

- des associations régies par la loi du 1er juillet 1901 (associations simplement déclarées ou associations reconnues d'utilité publique) ou par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle. Peuvent notamment revêtir cette forme des organisations politiques, syndicales, professionnelles, philosophiques ou confessionnelles ;

- des autres organismes légalement constitués agissant sans but lucratif, parmi lesquels on peut citer les congrégations, les fondations, les groupements mutualistes, les comités d'entreprise ou d'établissement.

2. Les œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée

110

Les œuvres peuvent se présenter sous la forme d'associations régies par la loi du 1er juillet 1901 ou par la loi locale applicable dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, ou de simples groupements de fait (CGI, art 261, 7-1° b).

L'activité de ces œuvres peut s'exercer dans des domaines très variés : activités relatives à l'enfance, activités de tourisme social, d'accueil, parahospitalières, socio-éducatives.

3. Les organismes permanents à caractère social des collectivités locales

120

L'exonération de taxe sur les salaires est, en fait, sans portée à l'égard de tels organismes dès lors que les collectivités locales bénéficient en application de l'article 231 du CGI, d'une exonération totale de taxe sur les salaires, quels que soient les bénéficiaires des rémunérations qu'elles versent (CGI, art. 261, 7-1° c).

4. Les organismes permanents à caractère social des entreprises

130

Il s'agit des comités d'entreprises créés par l'ordonnance 45-280 du 22 février 1945 et chargés de gérer certaines œuvres sociales d'entreprises : secours mutuels, cantines, coopératives de consommation, loisirs, sports, bibliothèques, services sociaux et médicaux, etc. (CGI, art. 261, 7-1°c)

B. Portée de l'exonération

140

L'exonération s'applique aux salaires versés par les organismes et œuvres visés au II-A aux personnes recrutées à l'occasion et pour la durée des manifestations de bienfaisance et de soutien exonérées de TVA en vertu du c du 1° du 7 de l'article 261 du CGI.

150

Les manifestations ouvrant droit à l'exonération sont celles qui, faisant appel à la générosité du public, procurent à l'organisateur des moyens financiers exceptionnels qui permettent de faciliter la réalisation des buts poursuivis.

Toutes précisions sur ces manifestations sont fournies par les commentaires de la série TVA (BOI-TVA-CHAMP-30-10-30) auxquels il convient de se reporter dès lors que l'exonération de taxe sur les salaires prévue par l'article 231 bis L du CGI est subordonnée à celle prévue en matière de TVA par le c du 1° du 7 de l'article 261du CGI.

C. Limite de l'exonération

160

Le nombre annuel des manifestations ouvrant droit à exonération de TVA est limité à six manifestations.

L'exonération de taxe sur les salaires porte donc elle aussi, sur six manifestations.

Elle s'applique, ainsi que le prévoit expressément la loi, aux salaires versés aux personnes recrutées à l'occasion et pour la durée de ces manifestations (musiciens, artistes, personnel affecté à une buvette, à un vestiaire, etc.).

La précision du texte à cet égard interdit toute interprétation plus large. Il s'ensuit que les rémunérations payées au personnel administratif ou autre dont les organismes et œuvres concernés utilisent habituellement les services, à temps complet ou partiel pour la réalisation de leur objet, demeurent passibles de la taxe sur les salaires dans les conditions de droit commun.

Ces rémunérations doivent figurer sur la déclaration des salaires que les organismes et œuvres concernés sont tenus de produire en application de l'article 87 du CGI. Toutefois comme elles sont exclues de la base de la taxe sur les salaires, tous éléments utiles à la liquidation de cette taxe devront être fournis dans une note annexe indiquant, pour chaque manifestation, le détail, par bénéficiaire des salaires exonérés.

170

Cette exonération peut se cumuler, le cas échéant, avec l'abattement prévu par l'article 1679 A du CGI en faveur des associations régies par la loi de 1901, des syndicats professionnels et de leurs unions et des mutuelles (BOI-TPS-TS-20-20 au § 400).

III. Contrats d'accompagnement, contrats d'insertion par l'activité, contrats emploi-jeune

180

Conformément aux dispositions de l'article 231 bis N du code général des impôts, la rémunération versée aux salariés bénéficiaires d'un contrat d'accompagnement dans l'emploi ou d'un contrat d'avenir définis respectivement aux articles L5134-20 du code du travail et L5134-35 du code du travail dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2010 ainsi que celle versée aux titulaires, dans les départements d'outre-mer, de contrats d'insertion par l'activité prévus à l'article L522-8 du code de l'action sociale et des familles, sont exonérées de taxe sur les salaires.

Remarque : Depuis le 1er janvier 2010, date d'entrée en vigueur du nouveau « contrat d'insertion unique », il n'est plus possible de souscrire des contrats d'avenir, ce dispositif étant désormais abrogé. Toutefois, les conventions de contrats d'avenir en cours se poursuivent sans changement au-delà du 1er janvier 2010 (1er janvier 2011 dans les départements d'outre-mer) et ce, jusqu'à la date d'échéance prévue de la convention (circulaire DGEFP n° 2009-42 du 5 novembre 2009).

190

Il en est de même des rémunérations versées aux salariés embauchés en application des conventions mentionnées à l'article L5134-3 du code du travail (contrat emploi-jeune).

IV. Rémunérations versées pour l'emploi de salarié(s) à domicile ou d'assistant maternel

200

En application de l'article 231 bis P du code général des impôts, les 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 L421-1 et suivants du code de l'action sociale et des familles et L423-1 et suivants du code de l'action sociale et des familles sont exonérées de la taxe sur les salaires.

La même exonération s'applique pour l'emploi de plusieurs salariés 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'assistance d'une tierce personne pour accomplir les actes ordinaires de la vie.

Les conditions d'application de cet article sont exposées dans le titre 1, chapitre 1 (BOI-TPS-TS-10-10 au II-E-1-a § 470)

V. Enseignants des centres de formation des apprentis

210

Conformément aux dispositions de l'article 231 bis R du code général des impôts, les rémunérations versées aux enseignants des centres de formation des apprentis (CFA) sont exonérées de la taxe sur les salaires.

A. Organismes concernés

220

Il s'agit des centres de formation d'apprentis (CFA) créés en application des articles L6231-1 à L6232-5 du code du travail. L'exonération s'applique quel que soit l'organisme gestionnaire du CFA : collectivités locales, chambres de métiers et de l'artisanat, chambres de commerce et d'industrie, chambres d'agriculture,associations, etc.

Remarque : Lorsqu'ils sont constitués sous forme d'association régie par la loi du 1er juillet 1901, les CFA bénéficient par ailleurs de l'abattement de taxe sur les salaires prévu à l'article 1679 A du CGI.

230

Les rémunérations versées aux enseignants des sections d'apprentissage ou des unités de formation par apprentissage visées aux articles L6232-6 à L6232-9 du code du travail sont susceptibles de bénéficier de l'exonération, prévue au dernier alinéa du 1 de l'article 231 du code général des impôts,

des rémunérations payées par l'État sur le budget général.

B. Personnel et rémunérations concernés

240

L'exonération de taxe sur les salaires prévue à l'article 231 bis R du code général des impôts s'applique aux rémunérations versées au personnel enseignant visé aux articles R6233-13 à R6233-16 du code du travail

En revanche, elle ne s'applique pas aux rémunérations versées au personnel des CFA n'ayant pas une activité d'enseignement : agents de surveillance, personnel de direction, personnel administratif, médiateurs d'apprentissage, animateurs, assistantes sociales, etc.

L'exonération porte sur la rémunération des enseignants des CFA versée au titre de leur activité d'enseignement *stricto sensu*, ainsi qu'au titre de leurs activités qui se situent dans le prolongement direct de l'activité d'enseignement : coordination de la formation dispensée par le CFA et de la formation dispensée en entreprise, suivi des apprentis en entreprise,etc.

En revanche, lorsque les enseignants des CFA assurent concurremment une autre activité, par exemple une activité administrative ou de direction, ou une autre activité d'enseignement pour le même organisme gestionnaire, par exemple en formation continue, seule est exonérée la rémunération correspondant à l'activité d'enseignement dans le CFA entendue au sens défini à l'alinéa précédent ou, si la rémunération est globale, la fraction des salaires qui, déterminée sous la responsabilité du CFA ou de l'organisme gestionnaire, se rapporte à l'activité d'enseignement.

VI. Augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne entreprise

250

Conformément aux dispositions de l'article L3332-22 du code du travail repris à l'article 231 bis S du code général des impôts, lorsqu'une société procède à une augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise, l'avantage constitué par l'écart entre le prix de souscription et la moyenne des cours, entre le prix de souscription et le prix de cession ou par l'attribution gratuite d'actions est exonérée de taxe sur les salaires.

VII. Contributions versées aux fonds d'assurance-formation

260

Conformément aux dispositions du premier alinéa de l'article L6332-8 du code du travail repris à l' article 231 bis T du code général des impôts, les contributions versées par l'employeur aux fonds d'assurance formation ne sont soumises ni aux cotisations de sécurité sociale ni à la taxe sur les salaires.

VIII. Rémunérations versées par les centres techniques industriels

270

En application de l'article 231 bis U du code général des impôts, les rémunérations versées par les centres techniques industriels mentionnés à l'article L342-1 du code de la recherche sont exonérées de la taxe sur les salaires.

IX. Personnel des cantines

280

Les cantines peuvent être gérées directement par l'entreprise ou l'être par des personnes morales qui ne sont pas passibles de la TVA (comité d'entreprise, associations, etc.).

Pour éviter l'anomalie qui résulterait de l'application de régimes fiscaux différents selon la qualité du gestionnaire, il a été décidé de ne pas réclamer la taxe sur les salaires afférente au personnel des cantines.

A. Définition

290

D'une manière générale, il convient d'assimiler à des cantines tous les établissements qui permettent aux membres d'une collectivité de prendre leur repas sur place.

Ont été notamment dispensés d'acquitter la taxe sur les salaires, pour les rémunérations versées à leur personnel :

- les cantines d'entreprises, qu'elles soient gérées directement par des entreprises à caractère industriel ou commercial ou par des comités d'entreprise ;

- les cantines destinées aux agents de l'État, des collectivités locales et des établissements publics, quel que soit l'organisme qui les gère ;

- les cantines scolaires dont la gestion est assurée par un établissement public, ou une association de la loi de 1901 ;

- les restaurants et cantines des foyers de jeunes travailleurs ;

- les restaurants et cantines gérés par les centres régionaux des œuvres universitaires.

B. Rémunérations susceptibles de bénéficier de l'exonération

300

L'exonération de taxe sur les salaires ne s'applique, en principe, qu'aux rémunérations versées au personnel affecté exclusivement à la fourniture des repas.

Toutefois, lorsque le personnel assure concurremment d'autres services, la partie du salaire correspondant au service de la cantine peut bénéficier de l'exonération.

> Cette exonération bénéficie également aux salaires versés aux économes qui sont affectés uniquement au service de la restauration (RM Vidal, n° 11220, J.O. Déb. Sénat du 14 février 1991, p.305).

C. Portée de la mesure

310

Le régime particulier qui vient d'être exposé est réservé aux établissements chargés de fournir les repas aux personnes tenues, en raison de leur travail, de se restaurer sur place.

Sans doute a-t-il fallu s'écarter de ce critère pour admettre au bénéfice de ce régime certains autres établissements (voir **IX-A**).

Mais ces décisions ne sauraient être systématiquement étendues à tous les organismes qui gèrent une cantine dont les bénéficiaires sont des enfants ou des personnes appartenant aux catégories précitées.

En dehors de ceux désignés ci-dessus, les établissements qui exercent une activité comportant la fourniture d'un ensemble de prestations dans lequel s'intègre la nourriture de leurs pensionnaires ou de leurs adhérents, ne sont pas exonérés de la taxe sur les salaires correspondant aux rémunérations versées au personnel chargé de la confection et de la distribution des repas. Toutefois, s'il est établi que les employés auxquels ils font appel pour la réalisation de leur mission se trouvent dans l'obligation de prendre leur repas sur place, ces établissements sont en partie exonérés de la taxe portant sur les salaires versés au personnel affecté à la restauration. La fraction de rémunération affranchie de taxe est alors à déterminer selon la formule :

Nombre de repas

servis aux employés

de l'établissement

Total des salaires payés au personnel affecté au service de la restauration x

Nombre total de

repas servis par

l'établissement

Cette solution est applicable aux organismes ayant une activité hospitalière ou parahospitalière, notamment les maisons de retraite ou de repos.

Cette règle admet une exception. Elle concerne les personnes morales qui gèrent des crèches, colonies ou centres de vacances pour enfants comportant une cantine destinée au personnel d'encadrement et aussi aux enfants qui leur sont confiés. Il est admis, à titre exceptionnel, que le simple hébergement des enfants ne fait pas obstacle à l'exonération. Celle-ci porte alors sur la totalité des rémunérations versées au personnel de la cantine. Mais lorsque ce personnel assure concurremment d'autres services, seule la partie du salaire correspondant au service de la cantine peut bénéficier de l'exonération.

X. Indemnité de garantie des ouvriers dockers

320

Les ouvriers dockers professionnels qui n'ont pas été embauchés après s'être présentés régulièrement à l'embauche reçoivent, pour chaque vacation donnée, une indemnité de garantie dont le montant, fixé par arrêté du ministre chargé des Affaires sociales est versé par la Caisse nationale

de garantie des ouvriers dockers.

Cette indemnité n'est pas retenue dans les bases de la taxe sur les salaires.

XI. Indemnités servies par les caisses de congés payés

330

Les caisses de congés payés sont redevables de la taxe sur les salaires à raison des traitements des membres de leur personnel. Il est admis de ne pas rechercher les caisses en paiement de la taxe qui se rapporte aux indemnités de congés payés versées au personnel d'entreprises redevables de la TVA. Il en est ainsi par exemple de la caisse de congés payés du bâtiment.

XII. Sommes allouées aux personnels communaux par des associations constituées à cet effet par les communes

340

Pour assurer le paiement d'indemnités à leurs personnels, certaines communes ont créé des associations régies par la loi du 1er juillet 1901 auxquelles elles allouent des subventions.

Les sommes ainsi versées aux personnels doivent être déclarées par l'association versante, en application des dispositions de l'article 87 du CGI.

Cependant, compte tenu des circonstances particulières qui président à la constitution de ces associations et au paiement des indemnités en cause, la taxe sur les salaires n'est pas exigible.

XIII. Sommes attribuées à l'héritier d'un exploitant agricole au titre du contrat de travail à salaire différé

350

Pour les sommes attribuées à l'héritier d'un exploitant agricole au titre du contrat de travail à salaire différé prévu par l'article L321-13 du code rural et de la pêche maritime se référer à la série IR (CGI, art. 81, 3°)

XIV. Prestations de subsistance, d'équipement et de logement et indemnité forfaitaire d'entretien allouées, au personnel accomplissant le service national actif dans le service de la coopération ou dans le service de l'aide technique

360

Pour les prestations de subsistance, d'équipement et de logement ainsi que l'indemnité forfaitaire d'entretien allouées, en application de l'article L104 du code du service national, au personnel accomplissant le service national actif dans le service de la coopération ou dans le service de l'aide technique se référer à la série IR (CGI, art. 81, 17°)

XV. Indemnités hospitalières allouées aux étudiants en médecine

370

Les rémunérations servies sous la forme « d'indemnités hospitalières » aux étudiants en médecine exerçant des fonctions d'externes des hôpitaux universitaires entrent dans le champ d'application de la taxe sur les salaires.

Toutefois, il est admis que ces mêmes indemnités ne soient pas comprises dans la base de la taxe, lorsqu'elles sont allouées aux étudiants hospitaliers titulaires d'une bourse d'enseignement supérieur.

XVI. Allocations d'assurance et d'assistance servies par des collectivités publiques

380

L'exonération s'applique aux allocations, indemnités et prestations servies, sous quelque forme que ce soit, par l'État, les collectivités et les établissements publics, en application des lois et décrets d'assistance et d'assurance (CGI, art. 81, 9°).

XVII. Indemnités temporaires et prestations servies aux victimes d'accidents du travail

390

Dans l'état actuel des textes, ces indemnités et prestations s'entendent exclusivement de celles versées en exécution de la législation sur les accidents du travail et les maladies professionnelles des salariés (CGI, art. 81, 8°).

XVIII. Indemnités journalières versées aux salariés en cas de maladie

400

Les indemnités journalières versées par les caisses du régime général de la sécurité sociale, des régimes spéciaux et de la mutualité agricole ne sont pas soumises aux taxes et participations assises sur les salaires.