

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TPS-TS-20-20-20190130

Date de publication : 30/01/2019

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 (TS)
Titre 2 : Base d'imposition
Chapitre 2 : Exonérations spécifiques à la TS

Sommaire :

- I. Salaires versés à l'occasion de manifestations de bienfaisance et de soutien
 - A. Organismes concernés par la mesure
 - 1. Organismes légalement constitués agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée
 - 2. Œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée
 - 3. Organismes permanents à caractère social des collectivités locales
 - 4. Organismes permanents à caractère social des entreprises
 - B. Portée de l'exonération
 - C. Limite de l'exonération
- II. Contrats d'accompagnement, contrats d'insertion par l'activité, contrats emploi-jeune
- III. Rémunérations versées pour l'emploi de salarié(s) à domicile ou d'assistant maternel
- IV. Rémunération des salariés « impatriés »
- V. Salaires du conjoint de l'exploitant ou de l'associé d'une société de personnes
- VI. Enseignants des centres de formation des apprentis
 - A. Organismes concernés
 - B. Personnel et rémunérations concernés
- VII. Augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne entreprise
- 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. Armateurs et sociétés d'armement à la pêche en mer
- XI. Indemnité de garantie des ouvriers dockers
- XII. Indemnités servies par les caisses de congés payés
- XIII. Sommes allouées aux personnels communaux par des associations constituées à cet effet par les communes
- XIV. Indemnités hospitalières allouées aux étudiants en médecine
- XV. Rémunérations versées aux personnels mis à la disposition d'un établissement d'enseignement supérieur consulaire mentionné à l'article L. 711-17 du code de commerce et organisant des formations

conduisant à la délivrance, au nom de l'État, d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études

1

Si elle est en principe identique à l'assiette de la contribution sociale généralisée (CSG), la base d'imposition de la taxe sur les salaires connaît toutefois certaines particularités 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.

(10 à 70)

I. 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 code général des impôts \(CGI\)](#) 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 261 du CGI](#) exonèrent de la TVA certaines opérations réalisées par les organismes et œuvres en cause. Pour plus de précisions sur ce point, il convient de se reporter au [BOI-TVA-CHAMP-30-10-30](#).

Il est toutefois rappelé que sont concernés les œuvres et organismes suivants.

1. 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 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association](#) (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. 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 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association](#) 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. 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. Organismes permanents à caractère social des entreprises

130

Il s'agit des comités d'entreprises créés par l'ordonnance n° 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 **I-A § 90 et suivants** 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 [BOI-TVA-CHAMP-30-10-30 et suivants](#) 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 261 du CGI.

C. Limite de l'exonération

160

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

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 \(BOI-BIC-DECLA-30-70-10\)](#). 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 du 1^{er} juillet 1901](#), des fondations reconnues d'utilité publique, des centres de lutte contre le cancer, des syndicats professionnels et de leurs unions, des mutuelles et des groupements de coopération sanitaire ([BOI-TPS-TS-30 au II-D § 400 et suiv.](#)).

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

180

Conformément aux dispositions de l'[article 231 bis N du CGI](#), la rémunération versée aux salariés bénéficiaires d'un contrat d'accompagnement dans l'emploi ou d'un contrat d'avenir définis respectivement à l'[article L. 5134-20 du code du travail \(C. trav.\)](#) et à l'[article L. 5134-35 du C. trav.](#) dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} 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 L. 522-8 du code de l'action sociale et des familles \(CASF\)](#) [abrogé le 1^{er} janvier 2016], sont exonérées de taxe sur les salaires.

Remarque : Depuis le 1^{er} 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 1^{er} janvier 2010 (1^{er} 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 L. 5134-3 du C. trav.](#) [abrogé le 8 août 2015] (contrat emploi-jeune).

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

200

En application de l'[article 231 bis P du CGI](#), 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 L. 421-1 et suivants du CASF](#) et les [articles L. 423-1 et suivants du CASF](#) 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 l'article 231 bis P du CGI sont exposées au [II-E-1-a § 470 du BOI-TPS-TS-10-10](#).

IV. Rémunération des salariés « impatriés »

203

Conformément aux dispositions de l'[article 231 bis Q du CGI](#), les éléments de rémunération mentionnés au 1 du I de l'[article 155 B du CGI](#) versés aux personnes dont la prise de fonction en France est intervenue à compter du 6 juillet 2016 sont exonérés de la taxe sur les salaires. Pour les salariés et personnes éligibles à l'option prévue au premier alinéa dudit 1, cette exonération porte sur une fraction de 30 % de leur rémunération.

L'exonération de taxe sur les salaires s'applique dans les mêmes conditions de domiciliation fiscale et de durée que celles prévues au 1 du I de l'article 155 B du CGI. L'employeur est informé par les salariés « impatriés » de leur éligibilité au régime prévu au 1 du I de l'article 155 B du CGI.

L'appréciation des éléments de rémunération mentionnés au 1 du I de l'article 155 B du CGI et les conditions d'éligibilité à l'option mentionnée à ce même 1 sont exposées au [BOI-RSA-GEO-40-10](#).

V. Salaires du conjoint de l'exploitant ou de l'associé d'une société de personnes

205

Le salaire du conjoint de l'exploitant ou de l'associé d'une société de personnes mentionnée à l'[article 8 du CGI](#) et à l'[article 8 ter du CGI](#) est retenu dans les limites et conditions prévues à l'[article 154 du CGI](#) ([BOI-BIC-CHG-40-50-10](#) au III § 190 et suiv.).

VI. Enseignants des centres de formation des apprentis

210

Conformément aux dispositions de l'[article 231 bis R du CGI](#), 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 CFA créés en application des dispositions codifiées de l'[article L. 6231-1 du C. trav.](#) à l'[article L. 6232-5 du C. trav.](#) 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 1^{er} 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 de l'[article L. 6232-6 du C. trav.](#) à l'[article L. 6232-9 du C. trav.](#) sont susceptibles de bénéficier de l'exonération, prévue au dernier alinéa du 1 de l'[article 231 du CGI](#), 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 CGI](#) s'applique aux rémunérations versées au personnel enseignant visé de l'[article R. 6233-13 du C. trav.](#) à l'[article R. 6233-16 du C. trav.](#)

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.

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

250

Conformément aux dispositions de l'[article L. 3332-22 du C. trav.](#) repris à l'[article 231 bis S du CGI](#), 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.

(260)

VIII. Rémunérations versées par les centres techniques industriels

270

En application de l'article 231 bis U du CGI, les rémunérations versées par les centres techniques industriels mentionnés à l'article L. 521-1 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 du 1^{er} juillet 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 économistes qui sont affectés uniquement au service de la restauration ([RM Vidal n° 11220, JO Sénat du 14 février 1991, p. 305](#)).

C. Portée de la mesure

310

Le régime particulier qui est exposé au **IX § 280 à 300** 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 (**IX-A § 290**).

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 citées au **IX-A § 290**.

En dehors de ceux désignés au **IX-A § 290**, 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 :

Total des salaires payés au personnel affecté au service de la restauration x (nombre de repas servis aux employés de l'établissement / 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. Armateurs et sociétés d'armement à la pêche en mer

315

Les armateurs et les sociétés d'armement exerçant une activité de pêche maritime sont exonérés de la taxe sur les salaires.

Il est admis que les artisans-pêcheurs et les sociétés de pêche artisanales visées à l'[article L. 931-2 du code rural et de la pêche maritime](#) bénéficient également de cette exonération.

Remarque : Les sociétés exerçant une activité locative de bateaux de pêche professionnelle maritime exonérée de TVA en application du 2° du II de l'[article 262 du CGI](#) et ouvrant droit à déduction sont hors du champ de la taxe sur les salaires.

XI. 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.

XII. 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.

XIII. 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 1^{er} 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.

(350 à 360)

XIV. 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.

(380 à 400)

XV. Rémunérations versées aux personnels mis à la disposition d'un établissement d'enseignement supérieur consulaire mentionné à l'article L. 711-17 du code de commerce et organisant des formations conduisant à la délivrance, au nom de l'État, d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études

410

En application de l'[article 231 bis V du CGI](#), les rémunérations versées aux personnels mis à la disposition d'un établissement d'enseignement supérieur consulaire mentionné à l'[article L. 711-17 du code de commerce](#) et organisant des formations conduisant à la délivrance, au nom de l'État, d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat sont exonérées de taxe sur les salaires.