

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TPS-TS-20-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 29/10/2012

TPS - Taxe sur les salaires - Base d'imposition – Cas particuliers

Positionnement du document dans le plan :

TPS - Taxes et participations sur les salaires

Taxe sur les salaires

Titre 2 : Base d'imposition

Chapitre 3 : Cas particuliers

Sommaire :

- I. Employeurs assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires
 - A. Détermination du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires
 - B. Modalités pratiques de calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires
 - C. Cas particuliers
 - 1. Produits financiers exonérés de TVA ou hors du champ d'application de la TVA
 - a. 1° Produits perçus par les entreprises autres que les établissements de crédit
 - b. 2° Produits perçus par les établissements de crédit
 - 2. Subventions
 - D. Détermination du rapport d'assujettissement – Cas particuliers
 - 1. Constitution de secteurs d'activité distincts
 - a. Cas général
 - b. Cas particulier : secteur distinct d'activité pour les produits financiers perçus par les entreprises autres que les établissements de crédit.
 - 2. Cas où le rapport d'assujettissement est voisin de 10 %
 - 3. Situation des organismes chargés de l'aménagement de zones d'habitation ou de zones industrielles ayant été autorisés à bénéficier du régime facultatif du prorata pluri-annuel en matière de TVA antérieurement au 15 mars 2010
 - E. Période à retenir pour la détermination du rapport
 - 1. Entreprises nouvelles
 - 2. Entreprises ayant opté pour la TVA
 - a. La taxe sur les salaires due au titre de l'année au cours de laquelle l'option prend effet est déterminée en fonction du rapport d'assujettissement de cette même année et non de celui de l'année précédente
 - b. La taxe éventuellement exigible au titre de l'année suivant celle de l'option est déterminée en tenant compte du rapport d'assujettissement de cette même année et non de celui de l'année de l'option
 - 3. Employeurs devenant passibles de la TVA en cours d'activité
 - 4. Variation importante d'une année à l'autre du rapport d'assujettissement
 - F. Applications diverses

1. Établissements de soins du secteur privé
2. Établissements de transfusion sanguine
3. Cercles et foyers militaires
 - a. Les foyers militaires installés au sein d'une enceinte militaire
 - b. Les cercles militaires et les foyers militaires situés en ville
- II. Employeurs de personnels rémunérés au pourboire
- III. Marins-pêcheurs rémunérés à la part
- IV. Rémunérations à la charge du budget général de l'État ou des budgets annexes
- V. Employeurs agricoles

I. Employeurs assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires

10

La taxe sur les salaires est due par les employeurs qui ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou qui ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des sommes imposables ([CGI, art. 231-1](#)).

L'assiette de la taxe due par les assujettis partiels à la TVA est constituée par une partie des rémunérations versées, déterminée en appliquant à l'ensemble de ces rémunérations le rapport existant l'année précédant entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la taxe sur la valeur ajoutée et le chiffre d'affaires total ([CGI, art. 231-1](#)).

Remarque : En application du [6 de l'article 231 du CGI](#), la réduction de l'assiette de la taxe sur les salaires, consentie aux employeurs partiellement assujettis à la TVA, ne produit pas ses effets à l'égard des autres taxes et participations assises sur les salaires. Pour l'assiette de ces dernières, il est donc tenu compte du montant intégral des rémunérations versées, quelle que soit la situation du redevable au regard de la TVA.

20

En définitive, l'employeur peut se trouver au regard de la taxe sur les salaires dans l'une des situations ci-après :

- imposé à la TVA sur 90 % au moins de son chiffre d'affaires, il échappe totalement à la taxe sur les salaires ;
- non imposé à la TVA, il est intégralement passible de la taxe sur les salaires ;
- assujetti à la TVA sur moins de 90 % de son chiffre d'affaires, il est imposé à la taxe sur les salaires, sur une base réduite.

Cette dernière situation appelle les commentaires suivants.

A. Détermination du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires

30

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.

Pour ces personnes et organismes, l'assiette de la taxe est obtenue en multipliant le montant total des rémunérations imposables par le rapport existant l'année précédant celle du paiement de ces rémunérations, entre les recettes n'ayant pas ouvert droit à déduction de la TVA et le total des recettes (CGI, art. 231-1).

Ce rapport est appelé rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

40

Le 1 de l'article 231 du CGI précise la notion de « chiffre d'affaires » à retenir pour définir le champ d'application de la taxe sur les salaires et le calcul du rapport spécifique d'assujettissement à cette taxe concernant les assujettis partiels à la TVA.

50

Pour la détermination du champ d'application de la taxe, le chiffre d'affaires réalisé par l'employeur, s'entend du total des recettes et autres produits y compris ceux correspondant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA .

60

Pour la détermination du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, il convient de retenir :

- au numérateur, le total des recettes et autres produits qui n'ont pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- au dénominateur, le total des recettes et autres produits, y compris ceux correspondant à des opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

70

Exemple :

Recettes totales : 300 se répartissant comme suit :		
recettes correspondant à des opérations hors champ d'application de la TVA	160	
recettes correspondant à des opérations dans le champ d'application de la TVA	correspondant à des opérations taxées	60
	correspondant à des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction	80

Le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires est égal à :

$$(160 + 80) / 300 = 80 \%$$

80

Rescrit n° 2010/36 du 22 juin 2010 :

Le rapport d'assujettissement peut être arrondi à l'unité immédiatement inférieure.

Par exemple, lorsque le rapport d'assujettissement calculé par employeur est égal à 82,7 %, il peut être arrondi à 82 %.

B. Modalités pratiques de calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires

90

Les sommes à ajouter au numérateur et au dénominateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires comprennent, en principe, l'ensemble des recettes et produits se rapportant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA. Il s'agit notamment :

- des recettes financières (dividendes, bénéfices distribués par les sociétés mentionnées à l'[article 8 du CGI](#) que la jurisprudence de la Cour de justice de la communauté européenne exclut du champ d'application de la TVA -sous réserve des précisions figurant aux [I-C-1 § 130 à 150](#) ;
- des taxes et impôts perçus pour financer tout ou partie de l'activité de leurs bénéficiaires ;
- des sommes finançant les activités des personnes morales de droit public placées hors du champ d'application de la TVA.

Remarque : Il est admis de ne pas tenir compte dans le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires des indemnités reçues en réparation de dommages consécutifs à des sinistres ou à des calamités naturelles (notamment les indemnités versées par les compagnies d'assurance ou les pouvoirs publics).

100

En revanche, il est admis que les sommes afférentes à certaines opérations situées dans le champ d'application de la TVA ne soient pas ajoutées au numérateur et au dénominateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires. Il s'agit des sommes correspondant :

- aux livraisons à soi-même de biens immobilisés imposées à la TVA ;
- aux cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels, que ces cessions soient imposées ou exonérées de la TVA ;
- aux différents encaissements non soumis à la TVA perçus par un intermédiaire qui relève des dispositions du II-2° de l'[article 267 du CGI](#) (« débours ») ;
- aux encaissements de sommes perçues pour le compte d'un tiers pour lui être reversées, ou perçues d'un tiers pour être réparties intégralement à d'autres personnes dans le cadre d'un mandat ;
- aux pourboires versés au personnel et exonérés de TVA en application de la décision ministérielle du 29 septembre 1976 (entreprises du secteur de l'hôtellerie et de la restauration, ...) ;
- au produit des opérations immobilières et financières exonérées de la TVA à la condition que ce produit représente au total 5 % au plus du montant total du chiffre d'affaires total toutes taxes comprises du redevable (voir cependant [I-C-1 § 130 à 150](#)) ;
- aux subventions d'équipement ;
- au montant des remises allouées aux débiteurs de tabac, au titre de la vente du tabac, des timbres et vignettes ;
- au montant de la taxe sur les conventions d'assurances que les sociétés ou compagnies d'assurances ou autres assureurs versent au Trésor dès lors qu'elle constitue un droit d'enregistrement à la charge des bénéficiaires des conventions en cause ;

- au montant des droits qui reviennent aux auteurs et sur lesquels les éditeurs, producteurs ou sociétés de perception et de répartition de droits acquittent la TVA par retenue, pour le calcul du rapport d'assujettissement de ces éditeurs, producteurs ou sociétés de perception.

110

Les sommes correspondant aux prestations de services internes à une même entité juridique ne sont à inscrire ni au numérateur ni au dénominateur du rapport d'assujettissement.

120

Rescrit n° 2008/13 FP du 10 juin 2008 :

Par ailleurs, les succursales françaises d'entreprises étrangères qui rendent exclusivement des services à leur siège sont autorisées à calculer un rapport d'assujettissement en réputant que ces services internes suivent le régime de TVA qui aurait été applicable s'ils avaient été rendus à une tierce personne.

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

C. Cas particuliers

1. Produits financiers exonérés de TVA ou hors du champ d'application de la TVA

130

Les produits financiers exonérés de TVA (intérêts de prêts ou placements et autres sommes reçues d'une activité financière exonérée de TVA en application du [C de l'article 261 du CGI](#) et hors du champ d'application de la TVA (dividendes) doivent normalement être inclus en totalité au numérateur et au dénominateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires sous réserve des précisions suivantes :

a. 1° Produits perçus par les entreprises autres que les établissements de crédit

140

Il y a lieu de ne pas tenir compte de ces produits pour la détermination du rapport d'assujettissement lorsque leur montant total (produits exonérés et/ou hors champ) n'excède pas 5 % du montant total des recettes et produits.

Remarque : Lorsque la limite de 5 % est dépassée, la totalité des produits financiers (exonérés et/ou hors champ) doit être comprise au numérateur et au dénominateur du rapport d'assujettissement.

b. 2° Produits perçus par les établissements de crédit

150

Il est admis que les produits perçus à raison des titres immobilisés ne soient pas ajoutés au numérateur et au dénominateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, sous réserve

que leur montant total (produits exonérés et/ou hors champ) n'excède pas 5 % des recettes et produits de l'établissement.

Remarque : Lorsque la limite de 5 % est dépassée, la totalité des produits financiers (exonérés et/ou hors champ) doit être comprise au numérateur et au dénominateur du rapport d'assujettissement.

2. Subventions

160

Les subventions non imposables à la TVA doivent être prises en compte dans tous les cas pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, y compris lorsque le redevable dispose par ailleurs d'un droit à déduction intégral en matière de TVA .

Néanmoins, les subventions à caractère exceptionnel et les subventions d'équipement ne sont pas prises en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

D. Détermination du rapport d'assujettissement – Cas particuliers

1. Constitution de secteurs d'activité distincts

170

Le rapport d'assujettissement est en principe identique pour tous les établissements d'une même entreprise, dès lors que celle-ci est assujettie à la TVA en un lieu unique.

180

Toutefois, lorsque pour l'établissement de la TVA, les entreprises sont autorisées à déterminer un coefficient de déduction particulier, elles doivent calculer par secteur d'activité, la quote-part des rémunérations soumises à la taxe sur les salaires.

La taxe sur les salaires est alors calculée dans les conditions suivantes.

a. Cas général

190

Dans deux arrêts rendus le 28 juillet 1999 ([Conseil d'Etat, n°164100, 9° et 8° s.-s., ministre c /Sté Boone et Cie](#) et [Conseil d'Etat, n°144542, SA Financière Bayard](#)), le Conseil d'Etat a pris position sur les règles qu'il convient d'appliquer en matière de taxe sur les salaires pour calculer le rapport spécifique d'assujettissement à cette taxe, lorsque les activités d'une entreprise sont réparties en plusieurs secteurs distincts d'activité pour l'exercice de ses droits à déduction de TVA.

Le Conseil d'Etat a jugé que « Lorsque les activités d'une entreprise sont, pour l'exercice de ses droits à déduction de la TVA, réparties en plusieurs secteurs distincts, les dispositions de l'[article 231 du CGI](#) doivent recevoir application à l'intérieur de chacun de ces secteurs, en sorte que l'assiette de la taxe sur les salaires soit, pour chacun d'eux, déterminée en appliquant au montant des rémunérations versées au personnel qui lui est spécialement affecté, le rapport qui lui est propre entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total ; seule la taxe sur les salaires afférente aux rémunérations

des personnels qui seraient concurremment affectés à plusieurs secteurs doit être établie en appliquant à ces rémunérations le rapport existant, pour l'entreprise dans son ensemble, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total ».

Ainsi, lorsque des secteurs distincts d'activité au regard de la TVA existent, il en est obligatoirement tenu compte pour le calcul de la taxe sur les salaires.

200

Au regard de la taxe sur les salaires, une activité hors champ est assimilée à un secteur d'activité. Les rémunérations versées aux personnels affectés de manière exclusive et permanente à ce secteur doivent être intégralement soumises à la taxe sur les salaires.

En l'absence de secteurs distincts ou d'affectation de personnels de manière permanente et exclusive à un secteur, il y a lieu de calculer la taxe en appliquant à l'ensemble des rémunérations le rapport d'assujettissement général.

b. Cas particulier : secteur distinct d'activité pour les produits financiers perçus par les entreprises autres que les établissements de crédit.

210

Lorsque les produits financiers (exonérés et hors champ de la TVA) excèdent la limite de 5 % du total des recettes et produits du redevable, il est admis, pour les seuls besoins de la taxe sur les salaires, que les entreprises constituent un secteur d'activité sous réserve que ce secteur dispose de moyens propres en personnel et en matériel pour la réalisation des opérations financières. Dans cette situation, la taxe sur les salaires est calculée dans les conditions suivantes :

- les rémunérations des personnels affectés exclusivement et de manière permanente au « secteur financier » (produits financiers exonérés et/ou hors champ) sont intégralement soumises à la taxe sur les salaires ;
- les rémunérations des personnels affectés de manière permanente et exclusive aux activités imposées à la TVA sont exonérées (ou sont, le cas échéant, soumises à la taxe sur les salaires à raison du rapport d'assujettissement propre au secteur d'activité concerné) ;
- les rémunérations versées au personnel commun (personnels non affectés de manière permanente et exclusive à un secteur déterminé) sont passibles de la taxe sur les salaires à raison du rapport général d'assujettissement qui comprend l'ensemble des recettes financières.

Exemple :

Une société holding a perçu l'année N - 1

- des recettes de conseil imposées à la TVA : 10 M €
- des dividendes : 6 M €
- des produits financiers exonérés de TVA : 4 M €

Cet employeur entre dans le champ d'application de la taxe sur les salaires dès lors que le montant des recettes passibles de la TVA est inférieur à 90 % des recettes totales.

Il paye en N 13 millions d'euros de rémunérations.

Le rapport général d'assujettissement à la taxe sur les salaires due au titre des rémunérations versées au cours de l'année N est de :

$$6 + 4 / 20 = 50 \%$$

La constitution aux seules fins de la taxe sur les salaires d'un « secteur distinct » pour l'ensemble des recettes financières a les conséquences suivantes :

Rémunérations versées au personnel (en M€)		Assiette de la taxe sur les salaires (en M€)
affecté exclusivement au secteur imposé à la TVA	8	0
affecté exclusivement au secteur financier exonéré et hors champ	1	1
commun	4	2
Total :	13	3

2. Cas où le rapport d'assujettissement est voisin de 10 %

220

Dans une telle situation, un « ressaut » serait susceptible de se produire puisqu'il y a exonération totale de la taxe sur les salaires si le rapport est égal à 10 % alors que la taxe sur les salaires serait due par exemple sur 11 % du total des rémunérations versées si le rapport est égal à 11 %.

Pour remédier à cet inconvénient, il est admis que la fraction du total des rémunérations servant de base à la taxe sur les salaires soit déterminée selon l'échelonnement indiqué dans le tableau ci-après :

Valeur du rapport Chiffre d'affaires non soumis à la TVA / Chiffre d'affaires total	Pourcentage du total des salaires versés à retenir
%	%
10	0
11	2
12	4
13	6
14	8
15	10
16	12
17	14
18	16
19	18
20	20
Au-delà, application stricte du texte législatif	

3. Situation des organismes chargés de l'aménagement de zones d'habitation ou de zones industrielles ayant été autorisés à bénéficier du régime facultatif du prorata pluri-annuel en matière de TVA antérieurement au 15 mars 2010

230

Compte tenu de la nature particulière des opérations qu'ils effectuent, les organismes chargés de l'aménagement de zones d'habitation ou de zones industrielles (sociétés d'économie mixte concessionnaires des collectivités locales, établissements publics d'aménagement des villes nouvelles, etc.) avaient été autorisés à opter pour un mode particulier de calcul des droits à déduction en matière de TVA.

Le régime du prorata pluri-annuel permettait, à titre de simplification, pendant le déroulement d'une opération d'aménagement, que le calcul des droits à déduction de la TVA fasse l'objet d'une évaluation prévisionnelle de la part de l'aménageur, sous le contrôle de l'administration, celle-ci donnant lieu en fin d'opération ou, le cas échéant, à l'expiration d'une période d'une durée de cinq ans, à une régularisation en fonction des divers éléments caractérisant l'opération d'aménagement concernée.

Cette tolérance a été rapportée à compter du 15 mars 2010. Néanmoins, une entreprise qui avait été autorisée à en bénéficier avant cette date peut continuer à s'en prévaloir jusqu'à l'issue de l'opération. Pour ces entreprises, l'option pour le régime du prorata pluri-annuel en matière de TVA continue à produire également ses effets à l'égard de la taxe sur les salaires.

Ainsi, en fin d'opération ou à l'expiration d'une période ayant une durée minimale de cinq ans, il convient de régulariser les versements effectués au titre de la taxe sur les salaires pendant toute la durée d'exécution des opérations d'aménagement (ou la période).

E. Période à retenir pour la détermination du rapport

240

Le rapport d'assujettissement est en principe déterminé en fonction des recettes et produits de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations imposables ([CGI, art. 231-1](#)).

Ce principe fait, toutefois, l'objet de certaines adaptations.

1. Entreprises nouvelles

250

Une interprétation stricte de la référence au rapport de l'année précédant celle du paiement des rémunérations aurait conduit à imposer les entreprises nouvelles sur la totalité des salaires versés au cours de la première année d'activité.

Dans un souci d'équité, les entreprises nouvelles sont autorisées à utiliser, pour le décompte de la taxe sur les salaires due au titre de la première année d'activité, le rapport entre le chiffre d'affaires non soumis à la TVA et le chiffre d'affaires total afférent à cette première année d'activité.

En pratique, ces entreprises font un décompte provisoire pendant l'année en cause sur la base de leurs propres prévisions comptables, et la régularisation est effectuée au début de l'année suivante lors du dépôt de la [déclaration annuelle de taxe sur les salaires n° 2502](#) (CERFA 11804) accessible sur le site impots.gouv.fr par la rubrique "recherche de formulaires".

2. Entreprises ayant opté pour la TVA

260

Par analogie avec la solution concernant les entreprises nouvelles, les entreprises qui ont opté pour le régime de la TVA sont autorisées, la première année de leur option, à faire état du rapport entre le chiffre d'affaires non soumis à la TVA et le chiffre d'affaires total afférent à cette même année.

Cette mesure doit être appliquée dans les conditions suivantes.

a. La taxe sur les salaires due au titre de l'année au cours de laquelle l'option prend effet est déterminée en fonction du rapport d'assujettissement de cette même année et non de celui de l'année précédente

270

L'assiette de la taxe est donc représentée par une fraction des rémunérations versées pendant l'année de l'option, obtenue à l'aide du rapport existant entre le chiffre d'affaires non soumis à la TVA et le chiffre d'affaires total de ladite année.

La même règle est retenue pour l'application des majorations de taux (cf. [BOI-TPS-TS-30 II-A](#)). Ainsi, ces majorations ont pour base la partie des rémunérations individuelles annuelles excédant la limite inférieure à laquelle s'applique le premier taux majoré de la taxe sur les salaires, affectée du rapport indiqué ci-dessus. Pour un exemple d'application, voir au [BOI-TPS-TS-30-II-A-3 § 150](#).

b. La taxe éventuellement exigible au titre de l'année suivant celle de l'option est déterminée en tenant compte du rapport d'assujettissement de cette même année et non de celui de l'année de l'option

280

Les entreprises qui optent pour l'assujettissement à la TVA de la totalité des opérations qu'elles réalisent ne sont pas redevables de la taxe sur les salaires pour l'année qui suit celle de l'option, ni pour les années suivantes, tant que cette option n'est pas révoquée (pour un exemple d'application, voir au [BOI-TPS-TS-30 II-B-1 § 250](#)).

3. Employeurs devenant passibles de la TVA en cours d'activité

290

Les mesures prises en faveur des entreprises nouvelles et des entreprises ayant opté pour leur assujettissement à la TVA sont également applicables aux personnes et organismes qui, en cours d'activité et pour un motif quelconque, deviennent passibles de la TVA autrement que sur option. Tel est le cas des entreprises dont les recettes deviennent en tout ou en partie imposables à la TVA à la suite d'une extension du champ d'application de cette taxe.

4. Variation importante d'une année à l'autre du rapport d'assujettissement

300

Lorsque la référence au rapport d'assujettissement constaté l'année précédente conduit à une anomalie manifeste, à raison d'une variation importante des conditions d'activité de l'entreprise, due

notamment à une opération de fusion ou à la cession d'une branche d'activité, l'employeur peut demander, au moment de la régularisation de la taxe, à déterminer la taxe due en fonction du rapport d'assujettissement constaté l'année du paiement des rémunérations.

Rescrit 2010/31 du 11 mai 2010 :

Dans les mêmes circonstances et sous les mêmes conditions, l'employeur peut demander en cours d'année, à être autorisé à calculer les acomptes provisionnels sur la base du rapport d'assujettissement prévisionnel de l'année. Bien entendu, dans cette situation, la régularisation annuelle pratiquée avant le 31 janvier de l'année suivante doit tenir compte du rapport d'assujettissement correspondant aux recettes annuelles effectivement réalisées .

Ces demandes sont adressées au service des impôts des entreprises et sont instruites comme une réclamation.

F. Applications diverses

1. Établissements de soins du secteur privé

310

Le [1° bis du 4 de l'article 261 du CGI](#) exonère de TVA, les frais d'hospitalisation et de traitement dans les établissements de soins du secteur privé (cf. [BOI-TPS-TS-10-10 I-B-4-b-1 § 220](#)). Ces établissements doivent donc acquitter la taxe sur les salaires à raison de l'ensemble des rémunérations payées.

Les établissements de soins 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. Dans le cas exceptionnel où, en matière de TVA, l'établissement est autorisé à déterminer des coefficients de déduction distincts par secteur d'activité, la fraction des rémunérations soumises à la taxe sur les salaires doit être calculée par secteurs en fonction des règles rappelées au n° 260.

2. Établissements de transfusion sanguine

320

Seules les cessions de sang humain total sont exonérées de TVA en application du 4-2° de l'[article 261 du CGI](#). Les cessions de produits sanguins et dérivés du sang total d'origine humaine effectuées à titre onéreux par les établissements de transfusion sanguine sont donc soumises à cette taxe.

330

Les établissements de transfusion sanguine effectuent à la fois des opérations qui sont exonérées de TVA [cessions à titre onéreux de sang total, travaux d'analyse de biologie médicale] et d'autres qui sont soumises à la TVA : ils sont donc susceptibles d'être partiellement redevables de la taxe sur les salaires s'ils sont assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires.

Remarque : Lorsque le rapport d'assujettissement est proche de 10 %, il fait l'objet d'une atténuation destinée à éviter le ressaut à l'entrée dans l'imposition (cf. [I-D-2 § 220](#)).

340

D'une manière générale, il y a lieu de tenir compte du rapport d'assujettissement applicable au titre de l'année civile précédant celle du paiement des salaires. Toutefois, en cas de variation importante du rapport d'assujettissement d'une année à l'autre résultant d'une modification des conditions d'activité, l'établissement peut demander à l'administration de se référer au rapport d'assujettissement de l'année du paiement des salaires.

350

Les opérations des centres ou postes de transfusion sanguine gérés par un établissement hospitalier constituent un secteur d'activité distinct pour l'exercice des droits à déduction de la TVA.

Il y a lieu de tirer les conséquences de cette situation pour le calcul de la taxe sur les salaires conformément aux indications données [I-D-1 § 270 et suivants](#) :

- la taxe due au titre des rémunérations du personnel exclusivement affecté au fonctionnement du centre ou poste est déterminée par application du rapport d'assujettissement propre au centre ou au poste ;

- la taxe due au titre des rémunérations versées à des personnes qui participent à la fois au fonctionnement du centre ou poste et à d'autres services de l'hôpital (personnel commun) doit être calculée par application du rapport général applicable à l'hôpital .

3. Cercles et foyers militaires

360

Dès lors que les cercles et foyers militaires sont soumis à des règles différentes en matière de TVA, il convient, pour apprécier leur situation au regard de la taxe sur les salaires, de distinguer, d'une part, les foyers militaires installés au sein d'une enceinte militaire, d'autre part, les cercles militaires ainsi que les foyers situés en ville, notamment les foyers-ville de la marine, qui leur sont assimilés.

a. Les foyers militaires installés au sein d'une enceinte militaire

370

Les foyers militaires qui sont situés au sein d'une enceinte militaire et réservés aux seuls militaires du rang assignés durablement dans cette enceinte, réalisent des opérations qui, pour leur totalité, sont considérées comme étant situées hors du champ d'application de la TVA.

Ces foyers militaires sont donc, conformément aux dispositions du 1 de l'[article 231 du CGI](#), redevables de la taxe sur les salaires à raison de l'ensemble des rémunérations qu'ils versent à leur personnel.

Bien entendu, les rémunérations des personnels militaires, mis à la disposition des foyers par l'autorité militaire et versées directement par l'État, sont exonérées en application du dernier alinéa du 1 de l'article 231 du CGI.

b. Les cercles militaires et les foyers militaires situés en ville

380

Les cercles, ainsi que les foyers situés en ville et ouverts à des personnes extérieures au ministère de la défense, notamment les foyers-ville de la marine implantés dans les ports de Brest, Cherbourg, Lorient et Toulon, réalisant des opérations placées hors du champ d'application de la TVA ainsi que des opérations situées dans le champ d'application de la TVA qui sont pour partie imposées et pour partie exonérées .

Ils sont soumis à la taxe sur les salaires dans les conditions suivantes :

- les rémunérations versées au personnel affecté de manière permanente et exclusive à chacun des secteurs d'activités situés dans le champ d'application de la TVA sont soumises à la taxe sur les salaires à raison du rapport d'assujettissement propre au secteur concerné ;

- les rémunérations versées au personnel affecté de manière permanente et exclusive au secteur des activités situées hors du champ d'application de la TVA (sous réserve, le cas échéant, des prestations de caractère social, culturel, éducatif ou sportif, qui sont soumises à la TVA en cas de distorsion dans les conditions de la concurrence) sont intégralement soumises à la taxe sur les salaires (les activités hors champ constituent un secteur d'activité distinct au regard de la taxe sur les salaires) ;

- les rémunérations versées au personnel affecté de manière permanente et exclusive à l'un ou l'autre des secteurs précités sont soumises à la taxe sur les salaires en proportion du rapport général d'assujettissement du cercle ou foyer militaire.

Cela dit, les cercles et foyers militaires peuvent 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 coefficient général d'assujettissement à cette taxe. Il s'agit du rapport existant, au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations, entre le total des recettes et autres produits qui n'a pas ouvert droit à déduction de TVA y compris par conséquent ceux correspondant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA et le total des recettes et autres produits qu'ils ont réalisés y compris, également, les opérations situées hors du champ d'application de la TVA.

Il est de nouveau rappelé que les rémunérations des personnels militaires, mis à la disposition des cercles et foyers par l'autorité militaire et versées directement par l'État, sont exonérées en application du dernier alinéa du 1^{er} de l'[article 231 du CGI](#).

390

Régime au regard de la TVA des opérations réalisées par les cercles militaires et les foyers militaires situés en ville, notamment les foyers-ville de la marine.

Conséquences au regard de la taxe sur les salaires

Opérations hors champ de la TVA :	Opérations dans le champ de la TVA	
1 ^{er} secteur d'activité pour la taxe sur les salaires	Opérations exonérées : 2 ^{ème} secteur d'activité pour la taxe sur les salaires	Opérations imposées : 3 ^{ème} secteur d'activité pour la taxe sur les salaires
. Prestations de caractère social, éducatif, culturel ou sportif (art. 256 B du CGI), si pas de distorsion de concurrence . . Réceptions et manifestations officielles.	. locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation (le 4^o du D de l'article 261 du CGI).	. Prestations de caractère social, éducatif, culturel ou sportif (art. 256 B du CGI), si distorsion de concurrence . . Prestations de restauration . Prestations des bars et buvettes. . Prestations d'hébergement (le b du 4^o du D de l'article 261 du CGI). . Autres livraisons de biens et services (notamment location de salles aménagées, exploitation d'un terrain de camping ou d'un centre de plein air).

II. Employeurs de personnels rémunérés au pourboire

400

Conformément à l'[article L242-1 du code de la sécurité sociale](#), les pourboires sont inclus dans l'assiette des cotisations sociales, et donc dans celle de la taxe sur les salaires. En règle générale, ils sont évalués selon les règles fixés par l'arrêté du 28 mai 1956 :

- si l'employeur tient un registre de répartition entre les salariés, l'assiette correspond au montant des pourboires remis à chacun des salariés ;

- à défaut, l'assiette est forfaitairement égale au salaire minimum de croissance fixé par la convention collective se rapportant à la profession considérée.

Des règles particulières sont prévues pour les salariés des hôtels et restaurants.

III. Marins-pêcheurs rémunérés à la part

410

La taxe due, le cas échéant sur les salaires versés aux marins-pêcheurs rémunérés à la part avec ou sans minimum garanti, doit en principe être calculée sur les salaires forfaitaires servant de base aux cotisations perçues au profit de l'Établissement national des invalides de la marine.

Toutefois, il est admis que le salaire réel des marins puisse être substitué aux salaires forfaitaires dans les cas exceptionnels où ces derniers sont supérieurs au gain des intéressés.

IV. Rémunérations à la charge du budget général de l'État ou des budgets annexes

Voir le chapitre 1 du titre 1 (cf. [BOI-TPS-TS-10-10 II-B § 390 à 410](#))

420

Selon l'[article 374 de l'annexe III au CGI](#), le montant de la taxe sur les salaires afférente aux rémunérations qui sont imputées sur le budget général de l'État ou sur les budgets annexes est déterminé à raison de 4,25 % du montant des crédits ouverts pour le paiement de ces rémunérations.

Remarque : Les dispositions de l'[article 231 du CGI](#) relatives aux employeurs assujettis à la TVA sont sans incidence sur le régime applicable aux traitements payés sur le budget général et les budgets annexes de l'État.

430

En revanche le montant de la taxe due par les offices et établissements publics autonomes de l'État ainsi que les établissements publics départementaux et communaux est déterminé dans les conditions de droit commun.

Remarque : Il est rappelé que les groupements de communes sont exonérés de la taxe sur les salaires.

V. Employeurs agricoles

440

Le régime des employeurs agricoles est examiné dans son ensemble au chapitre 2 du titre 1 (cf. [BOI-TPS-TS-10-20](#)) auquel il convient de se rapporter.