

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TPS-TS-20-30-18/12/2019

Date de publication : 18/12/2019

Date de fin de publication : 29/12/2021

Taxes et participations sur les salaires - 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 (TS)
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. Produits perçus par les entreprises autres que les établissements de crédit
 - b. Produits perçus par les établissements de crédit
 - c. Opérations portant sur des instruments financiers à terme réalisées par les entreprises d'investissement et les établissements de crédit
 - d. Profits réalisés sur les cessions de créances par des établissements financiers
 - 2. Subventions
- D. Détermination du rapport d'assujettissement
 - 1. Constitution de secteurs d'activité distincts
 - a. Cas général
 - b. 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. 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. Rémunérations à la charge du budget général de l'État ou des budgets annexes

IV. Employeurs agricoles

(1)

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 ([code général des impôts \(CGI\)](#), [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](#)).

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.

Les livraisons de biens et les prestations de services imposées à la TVA doivent être prises en compte dans le calcul du rapport d'assujettissement de l'année au cours de laquelle intervient leur exigibilité à la TVA telle que définie au 2 de l'article 269 du CGI. Quant aux livraisons et prestations exonérées ou hors du champ de cette taxe, elles doivent être prises en compte dans le calcul du rapport d'assujettissement de l'année au cours de laquelle l'exigibilité serait intervenue si ces opérations avaient été soumises à la TVA.

Remarque : Les autres flux financiers situés hors du champ d'application de la TVA (subventions, dividendes, etc.) sont pris en compte dans le rapport d'assujettissement de l'année au cours de laquelle intervient l'encaissement desdites sommes.

65

Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de La Réunion, l'article 295 du CGI exonère un certain nombre d'opérations alors qu'elles seraient imposables si elles étaient réalisées en métropole. Il convient néanmoins de considérer que ces opérations ont été soumises à la TVA pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

Par ailleurs, la TVA n'est provisoirement pas applicable dans les départements de la Guyane et de Mayotte (CGI, art. 294,1). Cependant, les personnes établies dans ces départements sont soumises à la taxe sur les salaires dans des conditions identiques à celles qui auraient été en vigueur si elles avaient été assujetties à la TVA.

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

RES N°2010/36 (FP) du 22 juin 2010 : Précision concernant la règle d'arrondissement du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

Question :

Quelle est la règle d'arrondissement du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires ?

Réponse :

Le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires (TS) doit être déterminé en inscrivant à son numérateur le total des recettes et autres produits qui n'ont pas ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, et à son 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.

Ce rapport d'assujettissement à la TS peut faire l'objet d'une troncature au centième par l'employeur. En d'autres termes, lorsqu'il est exprimé en pourcentage, il peut être arrondi à l'unité 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 l'Union européenne exclut du champ d'application de la TVA), sous réserve des précisions figurant au [I-C-1 § 130 à 150](#) ;

Le Conseil d'État, par un arrêt rendu le 14 février 2018 (CE, arrêt du 14 février 2018, n° 410302, ECLI:FR:CECHR:2018:410302.20180214), a jugé que les dividendes doivent, pour l'application des dispositions du 1 de l'[article 231 du CGI](#), être compris au numérateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

- 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.

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 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 cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels, que ces cessions soient imposées ou exonérées de la TVA ;
- 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, etc.) ;
- 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 (**I-C-1 § 130**) ;
- au montant des remises allouées aux débitants 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 ne correspondant pas à du chiffre d'affaires ou des recettes ne sont à inscrire ni au numérateur ni au dénominateur du rapport d'assujettissement. Il en est ainsi notamment :

- des prestations de services internes à une même entité juridique ;
- des livraisons à soi-même de biens immobilisés imposées à la TVA ;

Le Conseil d'État, par deux arrêts rendus le 9 novembre 2015 (CE, arrêt du 9 novembre 2015, n° 384536, ECLI:FR:CESSR:2015:384536.20151109 et CE, arrêt du 9 novembre 2015, n° 384537, ECLI:FR:CESSR:2015:384537.20151109), a jugé que les livraisons à soi-même d'immeubles ne doivent pas être prises en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

- ou encore des différents encaissements non soumis à la TVA perçus par un intermédiaire qui relève des dispositions du 2° du II de l'[article 267 du CGI](#) (« débours »).

120

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 CGI](#) si ladite société avait fait le choix de s'installer en France sous la forme d'une filiale (en ce sens se reporter au RES n° 2008/13 (FP) du 10 juin 2008 exposé au [II-B § 80 du BOI-TPS-10-10-10](#)).

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 de l'[article 261 C 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. 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.

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. 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.

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.

c. Opérations portant sur des instruments financiers à terme réalisées par les entreprises d'investissement et les établissements de crédit

155

Sont concernées les opérations afférentes aux instruments financiers à terme (IFT) visés au [V-C § 250 du BOI-TVA-SECT-50-10-10](#).

Pour la détermination du coefficient de taxation prévu au III de l'[article 206 de l'annexe II au CGI](#), les établissements de crédit et les entreprises d'investissement doivent constituer trois catégories d'IFT : les contrats d'échange, les contrats à terme ferme et les contrats optionnels négociés. Pour chacune de ces catégories, le chiffre d'affaires à retenir au dénominateur du coefficient de taxation est déterminé par l'application de l'une des méthodes alternatives exposées au [II-B-2-b § 350 à 370 du BOI-TVA-SECT-50-40](#).

Le chiffre d'affaires ainsi retenu pour le coefficient de taxation est également celui qui doit être pris en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

d. Profits réalisés sur les cessions de créances par des établissements financiers

157

Les transmissions de créances réalisées par un opérateur pour lequel elles constituent le prolongement direct, permanent et nécessaire de son activité, par exemple le transfert de créances acquises par une société d'affacturage à un organisme de titrisation ou la cession de créances nées de son activité d'octroi de crédit par un établissement bancaire à une société de crédit foncier, sont des opérations dans le champ de la TVA qui sont exonérées en application du c du 1° de l'[article 261 C du CGI](#) sans possibilité d'option conformément aux dispositions du 8° de l'[article 260 C du CGI](#). Le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul du coefficient de taxation est déterminé par l'application de l'une des deux méthodes alternatives exposées au [I-J § 240 à 260 du BOI-TVA-SECT-50-40](#).

Le chiffre d'affaires ainsi retenu pour le coefficient de taxation est également celui qui doit être pris en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

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.

163

La notion de subvention exceptionnelle s'apprécie chez le bénéficiaire.

Il doit s'agir d'une aide non répétitive, destinée à financer une dépense précise ou à soutenir une opération particulière. Son versement peut être toutefois échelonné.

Enfin, son montant doit être accessoire au regard des recettes normales de l'entreprise.

165

Dans ces conditions, sont notamment exceptionnelles les subventions et aides suivantes :

- aides accordées dans le cadre de restructurations industrielles ;
- abandon de créance, non répétitif, consenti à titre exceptionnel à une entreprise en difficulté par une société appartenant au même groupe ou par un établissement financier,
- aide accordée aux quotidiens nationaux d'information politique et générale à faibles ressources publicitaires instituée par le [décret n° 86-616 du 12 mars 1986 instituant une aide aux publications nationales d'information politique et générale à faibles ressources publicitaires](#) modifié par le [décret n° 2008-1192 du 17 novembre 2008 modifiant le décret n° 86-616 du 12 mars 1986](#), le [décret n° 2010-910 du 3 août 2010 modifiant le décret n° 86-616 du 12 mars 1986](#) et le [décret n° 2012-484 du 13 avril 2012 relatif à la réforme des aides à la presse, au fonds stratégique pour le développement de la presse et au fonds de soutien à l'émergence et à l'innovation dans la presse](#) ;
- aide accordée aux quotidiens régionaux, départementaux et locaux d'information politique et générale à faibles ressources de petites annonces instituée par le [décret n° 89-528 du 28 juillet 1989 instituant une aide aux quotidiens régionaux, départementaux et locaux d'information politique et générale à faibles ressources de petites annonces](#) modifié par le [décret n° 97-1068 du 20 novembre 1997 modifiant le décret n° 89-528 du 28 juillet 1989](#) et le [décret n° 2010-1088 du 15 septembre 2010 relatif au développement et à la modernisation de la presse en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis-et-Futuna](#) ;
- aides à l'emploi et à l'embauche, y compris lorsque ces aides accordées par l'État à un employeur sont forfaitaires ;

S'agissant des subventions exceptionnelles perçues par des entreprises adaptées, voir [BOI-RES-TPS-000039](#).

- primes à l'aménagement du territoire et aides octroyées dans le cadre de contrats de projets État-région (CPER) ;
- subventions versées par les agences de l'eau aux personnes publiques ou privées pour la réalisation d'actions ou de travaux d'intérêt commun au bassin ou au groupement de bassins qui contribuent à la gestion équilibrée de la ressource en eau et des milieux aquatiques ;
- aides à caractère forfaitaire reçues à titre exceptionnel par des entreprises pour le développement de la recherche ou de l'innovation, y compris les abandons d'avances qui, lors de leur octroi, sont remboursables en cas de succès.

D. Détermination du rapport d'assujettissement

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

Par deux arrêts rendus le 28 juillet 1999 (CE, arrêt du 28 juillet 1999, n° 164100 et CE, arrêt du 28 juillet 1999, n° 144542), le Conseil d'État 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'État 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.

195

Les holdings mixtes doivent déterminer la taxe sur les salaires par secteur en appliquant aux rémunérations des salariés affectés spécifiquement à chaque secteur le rapport d'assujettissement propre à ce secteur. Pour les personnels concurremment affectés à plusieurs secteurs, la taxe sur les salaires doit être établie en appliquant à leurs 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.

La question du sort des rémunérations des dirigeants de holdings mixtes ayant un secteur financier non soumis à la TVA et un secteur « prestations aux filiales » soumis à la TVA a donné lieu à plusieurs décisions.

Par quatre arrêts rendus le 8 juin 2011 ([CE, arrêt du 08 juin 2011, n° 331848](#), [CE, arrêt du 08 juin 2011, n° 331849](#), [CE, arrêt du 08 juin 2011, n° 341018](#) et [CE, arrêt du 08 juin 2011, n° 340863](#)), le Conseil d'État juge que la taxe sur les salaires des dirigeants affectés à plusieurs secteurs doit être établie en appliquant à leurs rémunérations le rapport existant entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total. Se référant aux pouvoirs reconnus par l'[article L. 225-56 du code de commerce](#), pour les fonctions de directeur général d'une société anonyme ou d'une société par actions simplifiée ou par l'[article L. 225-51 du code de commerce](#), pour le président du conseil d'administration, le Conseil d'État en déduit qu'en raison du caractère transversal des attributions des dirigeants, leurs rémunérations sont présumées être également affectées au secteur financier. En effet, dans une société holding, les pouvoirs des dirigeants s'étendent, en principe, au secteur financier, même si le suivi des activités est confié à des salariés affectés spécialement à ce secteur et même si le nombre des opérations relevant de ce secteur est très faible.

Toutefois, l'entreprise peut apporter la preuve que certains de ses dirigeants n'ont pas d'attribution dans le secteur financier. Cette preuve peut être apportée, par exemple, s'il résulte des statuts de la société ou des délibérations du conseil d'administration ou du contrat de travail qu'un dirigeant n'a pas juridiquement le pouvoir d'exercer le contrôle et la responsabilité du secteur financier. Dans cette situation, leurs rémunérations ne doivent pas être affectées au secteur financier 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. 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 :

Conséquences de la constitution d'un secteur distinct

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 :

Échelonnement de la fraction du total des rémunérations

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 sur la base de leurs propres prévisions comptables. La régularisation est effectuée au début de l'année suivante lors du dépôt de la déclaration annuelle de taxe sur les salaires n° [2502-SD](#) (CERFA n° 11824) accessible sur le site www.impots.gouv.fr.

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 ([BOI-TPS-TS-30 au II-A § 80 et suiv.](#)). 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, il convient de se reporter au [II-A-3 § 140 du BOI-TPS-TS-30](#).

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, il convient de se reporter au [II-B-1 § 250 du BOI-TPS-TS-30](#)).

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.

RES N°2010/31 (FP) du 11 mai 2010 : Modalités de calcul de la taxe sur les salaires due 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.

Question :

Comment un employeur qui connaît une variation importante de son rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires (TS) suite à une modification de ses conditions d'activité peut-il calculer et acquitter la taxe sur les salaires ?

Réponse :

La taxe sur les salaires (TS) est due par les employeurs qui ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (que leurs activités soient hors du champ de la TVA ou qu'elles soient dans son champ mais exonérées) l'année du versement des rémunérations ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile qui précède celle du paiement desdites rémunérations (CGI, art. 231, 1).

L'administration offre la possibilité pour un employeur qui connaît une variation importante de son activité à raison notamment d'une opération de fusion ou de la cession d'une branche d'activité, de prendre en compte pour le calcul de son rapport d'assujettissement le chiffre d'affaires de l'année du paiement des rémunérations dès l'instant où il en a obtenu l'autorisation auprès des services fiscaux dont il relève. Il s'agit ici d'écarter la référence au rapport d'assujettissement issu des recettes de l'année qui précède celle du paiement des rémunérations lorsque l'application de celui-ci conduirait à une anomalie manifeste.

Le bénéfice de cette tolérance peut désormais être financièrement pris en compte dès le paiement de la TS intervenant au moment du paiement des rémunérations sur la base du rapport d'assujettissement prévisionnel de l'année et non plus seulement au moment de la régularisation annuelle pratiquée avant le 31 janvier de l'année suivant celle du paiement des rémunérations.

Bien entendu, la régularisation annuelle pratiquée avant le 31 janvier de l'année suivant celle du paiement des rémunérations 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 (BOI-TPS-TS-10-10-10 au II-C-2-a § 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 I-E-2 § 260.

(320 à 350)

2. 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 et, 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

Sont concernés 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 et 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 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 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 (CGI, art. 256 B), si pas de distorsion de concurrence. Réceptions et manifestations officielles.	Locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation (CGI, art. 261 D, 4°).	Prestations de caractère social, éducatif, culturel ou sportif (CGI, art. 256 B), si distorsion de concurrence. Prestations de restauration Prestations des bars et buvettes. Prestations d'hébergement (CGI, art. 261 D, 4°-b). 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 au premier alinéa du I de l'[article L. 136-1-1 du code de la sécurité sociale \(CSS\)](#), qui précise que l'assiette de la contribution prévue à l'[article L. 136-1 du CSS](#) est constituée des sommes, avantages et accessoires en nature ou en argent versés en contrepartie ou à l'occasion d'un travail, d'une activité ou de l'exercice d'un mandat ou d'une fonction élective, les pourboires sont inclus dans l'assiette de la contribution sociale généralisée (CSG) 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.

(410)

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

415

S'agissant des rémunérations à la charge du budget général de l'État, il convient de se reporter au [BOI-TPS-TS-10-10-20](#) au II § 130 à 150.

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.

IV. Employeurs agricoles

440

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