RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TPS-TS-10-10-20-18/12/2019
Date de publication : 18/12/2019
Date de fin de publication : 21/02/2024

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

Positionnement du document dans le plan :

TPS - Taxes et participations sur les salaires
Taxe sur les salaires (TS)
Titre 1 : Champ d'application et territorialité. Personnes imposables. Personnes exonérées
Chapitre 1 : Personnes imposables et personnes exonérées
Chapitre 2 : Personnes exonérées

Sommaire :

I. Collectivités territoriales et groupements de collectivités territoriales
A. Définition des collectivités territoriales et de leurs groupements
B. Situation des services ou régies émanant de collectivités exonérées
1. Services ou régies non dotés de la personnalité morale
2. Services ou régies dotés de la personnalité morale
a. Principe
b. Exceptions
1° Service départemental d'incendie et de secours
2° Centre de formation des personnels communaux et centres d'action sociale
3° Caisses des écoles
4° Régies personnalisées gérant des services publics locaux administratifs
3. Syndicats mixtes
a. Syndicats mixtes constitués exclusivement entre des collectivités territoriales et leurs groupements
b. Autres syndicats mixtes
II. État
A. Pour être exonérées, les rémunérations doivent être versées par le budget général de l'État
B. L'exonération ne doit pas entraîner la rupture de l'égalité dans la concurrence
III. Employeurs assujettis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires
IV. Employeurs dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites de la franchise en base TVA
V. Employeurs de salariés à domicile ou d'assistants maternels
A. Particuliers n'utilisant le concours que d'un salarié à domicile ou d'un assistant maternel

1. Nombre d'emplois ouvrant droit à l'exonération
2. Conditions d'emploi des salariés concernés
B. Particuliers utilisant le concours de plusieurs salariés à domicile
C. Mesures particulières
1. Médecins conventionnés
2. Nourrices et gardiens de pupilles de l'assistance publique employant des personnels de ménage
3. Personnes âgées ou handicapées adultes
VI. Certains établissements d'enseignement supérieur
VII. Centres techniques industriels
VIII. Ambassades et consulats
IX. L'Établissement français du sang

1

Le 1 de l'article 231 du code général des impôts (CGI) exonère de la taxe sur les salaires :

- les collectivités territoriales, leurs régies personnalisées mentionnées à l'article L. 1412-2 du code général des collectivités territoriales (CGCT) et leurs groupements, les établissements publics de coopération culturelle mentionnés à l'article L. 1431-1 du CGCT, les services départementaux de lutte contre l'incendie, les centres d'action sociale dotés d'une personnalité propre lorsqu'ils sont subventionnés par les collectivités territoriales, le centre de formation des personnels communaux, l'établissement mentionné à l'article L. 1222-1 du CSP, les caisses des écoles ;

- l'État, pour les rémunérations qu'il paie sur le budget général, lorsque l'exonération n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence ;

- les employeurs dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédant le versement des rémunérations n'excède pas les limites de la franchise en base définies aux I, III et IV de l'article 293 B du CGI (CGI, art. 231, 1-al.2).

- les établissements d'enseignement supérieur visés au livre VII du code de l'éducation qui organisent des formations conduisant à la délivrance au nom de l'État d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat.

10

L'article 231 bis P du CGI prévoit une exonération des 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 agréé régi par l'article L. 421-1 et suivants du code de l'action sociale et des famille (CASF) et par l'article L. 423-1 et suivants du CASF.

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

20

Sont également exonérés les centres techniques industriels en application de l'article 231 bis U du CGI.

Enfin, la taxe n'est pas réclamée aux ambassades et consulats étrangers ainsi que dans certains cas particuliers.

En ce qui concerne les employeurs agricoles, se reporter au BOI-TPS-TS-10-20.

I. Collectivités territoriales et groupements de collectivités territoriales

A. Définition des collectivités territoriales et de leurs groupements

30

Sont exonérés de taxe sur les salaires :

- les régions ;

- les départements ;

- les communes ;

- les établissements publics de coopération intercommunale énumérés par l'article L. 5210-1-1 A du CGCT : syndicats de communes, communautés de communes, communautés urbaines, communautés d'agglomération et métropoles ;

- les établissements publics de coopération culturelle mentionnés à l'article L. 1431-1 du CGCT.

Remarque : Les établissements publics fonciers sont, aux termes de l'article L. 324-1 du code de l'urbanisme, des établissements publics locaux à caractère industriel et commercial. Ils ne peuvent donc légalement pas bénéficier de l'exonération de taxe sur les salaires prévue au 1 de l'article 231 du CGI en faveur des groupements de collectivités locales, qui s'entendent des établissements publics de coopération locale au sens des dispositions des articles L. 5111-1 et suivants du CGCT.

B. Situation des services ou régies émanant de collectivités exonérées

1. Services ou régies non dotés de la personnalité morale

40

L'exonération s'étend aux rémunérations versées au personnel des différents services ou régies dépendant des collectivités ou établissements publics énumérés ci-dessus à la condition que ces services ou régies ne soient pas dotés de la personnalité morale.

Il en est ainsi notamment des régies communales ou départementales exploitant, en régie directe, des remontées mécaniques.

2. Services ou régies dotés de la personnalité morale

a. Principe

50

Les services ou régies émanant des collectivités territoriales ou de leurs groupements mais dotés d'une personnalité juridique distincte sont passibles de Ia taxe sur Ies salaires sous réserve de Ieur situation au regard de la TVA.

Sont donc notamment imposables :

- les hôpitaux psychiatriques, sanatoriums et préventoriums publics ;

- les régies communales ou départementales exploitant des remontées mécaniques lorsqu'elles sont dotées de la personnalité morale, en fonction de leur situation au regard de la TVA.

b. Exceptions

1° Service départemental d'incendie et de secours

60

Le service départemental d'incendie et de secours mentionné à l'article L. 1424-1 du CGCT est un établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière expressément exonéré de la taxe sur les salaires en application du 1 de l'article 231 du CGI.

2° Centre de formation des personnels communaux et centres d'action sociale

70

Le centre de formation des personnels communaux et les centres d'action sociale sont des établissements publics dotés d'une personnalité juridique propre et de l'autonomie financière.

Les rémunérations versées par le centre de formation des personnels communaux et les centres d'action sociale sont expressément exonérées de la taxe sur les salaires en application du 1 de l' article 231 du CGI.

Dans la mesure où ils sont gérés directement par des centres d'action sociale, les foyers-logements et les maisons de retraite sont exonérés de la taxe sur les salaires.

3° Caisses des écoles

80

Les caisses des écoles, établissements publics dotés d'une personnalité juridique propre et de l'autonomie financière, sont expressément exonérées de la taxe sur les salaires en application du 1 de l'article 231 du CGI.

4° Régies personnalisées gérant des services publics locaux administratifs

90

Les services publics locaux administratifs gérés sous forme de régie personnalisée sont expressément exonérés de la taxe sur les salaires en application du 1 de l'article 231 du CGI.

3. Syndicats mixtes

100

Les syndicats mixtes sont des établissements publics formés entre des collectivités territoriales, des groupements de collectivités territoriales (communautés urbaines, syndicats de communes...) et d'autres établissements publics (établissement public national, assemblées consulaires, etc.). lls peuvent toutefois n'être constitués qu'entre des collectivités territoriales et leurs groupements.

Leur situation est la suivante :

a. Syndicats mixtes constitués exclusivement entre des collectivités territoriales et leurs groupements

110

lls peuvent bénéficier de l'exonération de taxe sur les salaires accordée par le 1 de l'article 231 du CGI aux groupements de collectivités territoriales.

Tel est le cas, par exemple, des syndicats qui ne comprennent pas de personnes morales autres que des communes ou des établissements publics de coopération intercommunale.

De même, les syndicats mixtes de gestion des parcs naturels régionaux sont exonérés de la taxe sur les salaires, lorsqu'ils sont constitués exclusivement entre des régions, des départements et des communes.

b. Autres syndicats mixtes

120

Il s'agit des syndicats mixtes qui accueillent d'autres personnes morales que les collectivités territoriales et leurs groupements : assemblées consulaires (chambres de commerce et d'industrie, d'agriculture, de métiers), autres établissements publics tels que : Office national des forêts, Centre régional de la propriété forestière, etc.

Ces syndicats mixtes sont redevables de la taxe sur les salaires.

II. État

130

Le 1 de l'article 231 du CGI exonère de taxe sur les salaires les rémunérations payées par l'État sur le budget général lorsque l'exonération n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence.

Le paiement de cet impôt relève exclusivement des administrations de l'État, les précisions suivantes étant apportées.

A. Pour être exonérées, les rémunérations doivent être versées par le budget général de l'État

140

Le budget général enregistre les recettes et les dépenses des services de l'État qui ne sont pas dotés de l'autonomie financière, par opposition aux budgets annexes et aux comptes spéciaux du Trésor.

Les budgets annexes sont au nombre de deux : « Contrôle et exploitation aériens » et « Publications officielles et information administrative ».

Les comptes spéciaux du Trésor se répartissent en quatre catégories ; mais deux seulement ont des activités qui peuvent entraîner le versement de rémunérations : les comptes d'affectation spéciale et les comptes de commerce.

Remarque : Les rémunérations du personnel enseignant des écoles publiques et des écoles privées sous contrat, qui sont versés par l'État sur le budget général, sont exonérées de taxe sur les salaires en application du dernier alinéa du 1 de l'article 231 du CGI.

En revanche, le personnel enseignant des établissements d'enseignement privés hors contrat étant employé et rémunéré par l'établissement, celui-ci doit donc s'acquitter de la taxe dans les conditions de droit commun (RM Idrac n° 41217, JO AN du 5 juin 2000, p. 3422).

Les premiers retracent des opérations qui, par suite d'une disposition de la loi de finances, sont financées au moyen de ressources particulières. Les seconds retracent des opérations de caractère industriel ou commercial effectuées à titre accessoire par des services publics de l'État.

Sauf dérogation particulière, il n'est en principe pas possible de verser directement des rémunérations à partir de ces comptes. Les versements sont donc effectués par le budget général.

Les budgets annexes et les comptes spéciaux du Trésor restent assujettis à la taxe sur les salaires pour les rémunérations et indemnités qu'ils versent directement, de façon dérogatoire.

En déterminant l'assiette de l'impôt, il convient, le cas échéant, de tenir compte de l'assujettissement partiel de certains d'entre eux à la TVA, conformément à la règle énoncée au 1 de l'article 231 du CGI.

En revanche, et sous réserve d'une distorsion dans les conditions de la concurrence (**II-B § 150**), les rémunérations versées directement par le budget général sont exonérées.

Cette exonération ne vaut que pour les émoluments versés directement à des personnes physiques. Elle ne s'applique pas aux subventions accordées à des organismes dotés d'une personnalité morale distincte de l'État, et notamment destinées à couvrir des dépenses de personnel. L'assujettissement à la taxe sur les salaires des rémunérations éventuellement versées par les organismes concernés, à l'aide de ces subventions, doit être apprécié au regard de la situation propre de ces derniers vis-à-vis de cette taxe.

B. L'exonération ne doit pas entraîner la rupture de l'égalité dans la concurrence

150

Aucun risque de rupture d'égalité dans les conditions de concurrence n'existe pour les activités qui relèvent, par nature, de la compétence exclusive de l'État (Défense, Justice, etc.). Cette rupture peut se produire, éventuellement, pour les activités de production de biens ou de services marchands dont le prix est déterminé en fonction du coût de revient. Si tel était le cas, il y aurait lieu d'appliquer la taxe sur les salaires aux rémunérations considérées.

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

160

En application du 1 de l'article 231 du CGI, les employeurs assujettis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires (BOI-TPS-TS-30) au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations imposables sont exonérés de la taxe sur les salaires, sous réserve des personnes ou organismes cessant d'être assujettis à la TVA (BOI-TPS-TS-10-10-10 au II-C-2-a § 210).

Sont concernées :

- les personnes qui réalisent des opérations obligatoirement assujetties à la TVA ;

- les personnes qui ont opté pour leur assujettissement à la TVA alors qu'elles n'y sont pas obligatoirement soumises.

170

Il s'agit notamment :

- des commerçants, industriels, revendeurs, prestataires de services (y compris les entrepreneurs de transports), entrepreneurs de travaux immobiliers ;

- des artisans ;

- des membres de certaines professions libérales ;

- des coopératives et groupements d'achats ;

- des exploitants agricoles lorsqu'ils exercent des activités assimilables en raison de leur nature à celles exercées par les commerçants ou les industriels ou lorsqu'ils ont opté ;

- des marchands de biens ;

- des personnes qui réalisent des opérations concourant à la construction ou à la livraison d'immeubles (lotissement, vente de terrains à bâtir, vente d'immeubles, etc.) ;

- des personnes qui ont opté pour leur assujettissement à la TVA (établissements publics, exploitants agricoles, personnes se livrant à des activités relevant des professions non commerciales, bailleurs d'établissements industriels ou commerciaux, etc.).

Même s'il n'est que partiellement assujetti à la TVA au cours d'une année civile donnée, un employeur n'est redevable d'aucune taxe sur les salaires au titre de la même année dès lors qu'il était assujetti à la TVA sur 90 % au moins de son chiffre d'affaires au cours de l'année précédente (CE, arrêt du 21 mai 1986, n° 49766).

IV. Employeurs dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites de la franchise en base TVA

180

En application du 1 de l'article 231 du CGI, les rémunérations versées par les employeurs dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédant le versement de ces rémunérations

n'excède pas les limites définies aux I, III et IV de l'article 293 B du CGI sont exonérées de la taxe sur les salaires. Ce chiffre d'affaires doit s'apprécier au regard de l'ensemble des recettes et autres produits, y compris ceux qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA (notamment la perception de dividendes et de subventions non imposables à la TVA).

V. Employeurs de salariés à domicile ou d'assistants maternels

190

Les rémunérations servies aux salariés à domicile sont passibles de la taxe sur les salaires sauf s'ils remplissent les conditions prévues pour bénéficier de l'exonération prévue par l'article 231 bis P du CGI.

A. Particuliers n'utilisant le concours que d'un salarié à domicile ou d'un assistant maternel

200

L'article 231 bis P du CGI prévoit une exonération des 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.

1. Nombre d'emplois ouvrant droit à l'exonération

210

L'exonération est applicable pour l'emploi d'un seul salarié à domicile ou (et) d'un seul assistant maternel.

L'emploi d'un seul salarié à domicile - ou d'un seul assistant maternel - s'entend d'une personne à temps plein ou de plusieurs personnes à temps partiel représentant un équivalent temps plein. Ainsi, les rémunérations de plusieurs personnels de ménage peuvent être exonérées, dès lors que la somme de leurs horaires n'excède pas l'horaire d'un employé de maison à temps plein.

À titre de règle pratique, un emploi à temps plein s'entend d'un emploi occupé pendant la durée de travail prévue par la convention collective nationale des employés de maison.

En outre, un particulier occupant à la fois au maximum un salarié à domicile (à temps plein) et un assistant maternel (à temps plein) bénéficie de l'exonération. Mais si ces conditions ne sont pas respectées (emploi de plus d'un salarié ou emploi de plus d'un assistant maternel), l'employeur est redevable de la taxe sur les salaires sur la totalité des rémunérations versées.

2. Conditions d'emploi des salariés concernés

220

Les salariés à domicile doivent être employés dans les conditions prévues à l'article 199 sexdecies du CGI, concernant le crédit d'impôt sur le revenu pour l'emploi d'un salarié à domicile. Il y a lieu de se référer sur ce point aux indications données pour l'application de cette disposition (BOI-IR-RICI-150).

Bien entendu, le plafond du crédit d'impôt est sans incidence pour l'application de l'exonération de taxe sur les salaires. Par ailleurs, il est rappelé que cette exonération ne concerne que les seuls particuliers. Elle n'est donc pas applicable :

- aux associations de service ou d'aide à domicile même si les prestations rendues sont éligibles au crédit d'impôt prévu à l'article 199 sexdecies du CGI ;

- aux employeurs qui versent à un employé de maison des rémunérations déductibles pour la détermination d'un bénéfice professionnel ;

- aux propriétaires fonciers et aux syndicats de copropriétaires en ce qui concerne les salaires des concierges et du personnel occupé à l'entretien des immeubles.

L'assistant maternel doit être régi par les articles L. 421-1 et suivants du CASF et les articles L. 423-1 et suivants du CASF.

B. Particuliers utilisant le concours de plusieurs salariés à domicile

230

Le deuxième alinéa de l'article 231 bis P du CGI prévoit l'exonération de taxe sur les salaires de la rémunération versée à plusieurs salariés employés au domicile, sous réserve que ce cumul d'emploi soit justifié par l'état de santé de l'employeur ou de toute autre personne présente au foyer.

Les particuliers concernés peuvent donc bénéficier de l'exonération de taxe sur les salaires même s'ils emploient plusieurs salariés à temps plein, mais ces emplois doivent être justifiés par la présence au foyer de l'employeur d'une ou plusieurs personnes (ces personnes pouvant être l'employeur lui-même, un membre de sa famille ou toute autre personne hébergée : personnes âgées, handicapées, etc.) dont l'état de santé nécessite le recours à l'assistance d'une tierce personne pour accomplir les actes ordinaires de la vie. Ces salariés doivent donc être occupés directement au service des personnes nécessitant de tels soins.

L'état de santé obligeant au recours d'une tierce personne pour accomplir les actes ordinaires de la vie s'entend au sens du d de l'article L. 241-10 du code de la sécurité sociale.

Par suite et à titre de règle pratique, la preuve de cette situation est considérée comme apportée par la présentation d'un certificat médical attestant cet état. Elle peut également être apportée par la production d'un document justifiant la perception d'une prestation accordée en fonction du degré d'incapacité physique et destinée à couvrir les frais d'emploi d'une tierce personne (allocation compensatrice ou majoration pour tierce personne).

240

D'une manière générale, les employeurs de salariés à domicile dispensés d'acquitter la taxe sur les salaires à raison de ces employés sont également dispensés du dépôt de la déclaration prévue à l' article 87 du CGI et à l'article 39 de l'annexe II au CGI. Cette dispense vaut pour les employeurs bénéficiant de l'exonération de taxe sur les salaires prévue par l'article 231 bis P du CGI.

Dans le cas où les conditions d'application de l'article 231 bis P du CGI ne seraient pas respectées, la totalité des rémunérations versées devrait être soumise à la taxe sur les salaires et portée sur la déclaration annuelle des données sociales.

C. Mesures particulières

1. Médecins conventionnés

250

Les médecins conventionnés pratiquant les tarifs fixés par Ia convention (secteur l) placés sous le régime déclaratif spécial dit « micro-BNC » prévu à l'article 102 ter du CGI qui ne disposent que d'un seul employé de maison sont autorisés, par souci de simplification, à comprendre dans leurs frais professionnels une somme au plus égale à la moitié de la rémunération versée à cet employé (augmentée des charges sociales y afférentes), sans qu'il soit insisté sur le paiement de la taxe sur les salaires normalement dû à raison de cette fraction. Mais l'application de cette mesure est subordonnée à la condition que les intéressés acceptent l'ensemble du dispositif de détermination de leurs frais professionnels. Ainsi la tolérance administrative n'est susceptible de jouer ni à l'égard d'un médecin conventionné du secteur l qui refuserait, pour tout ou pour partie, l'application du régime spécifique de détermination des frais professionnels, ni à l'égard d'un médecin conventionné du secteur II, ni à l'égard d'un médecin placé sous le régime de la déclaration contrôlée.

L'exonération n'est pas non plus applicable à un médecin conventionné du secteur l qui utiliserait les services de deux employés de maison à mi-temps.

2. Nourrices et gardiens de pupilles de l'assistance publique employant des personnels de ménage

260

Compte tenu des conditions dans lesquelles ils exercent leur activité, les assistants maternels et gardiens, auxquels les services de la population confient la garde des pupilles de l'assistance publique, ne sont pas tenus d'acquitter la taxe sur les salaires à raison des rémunérations versées aux personnels de ménage qu'ils emploient pour leurs besoins personnels et pour ceux des enfants qui leur sont confiés.

3. Personnes âgées ou handicapées adultes

270

Les sommes versées par les personnes âgées ou handicapées adultes, en rémunération des prestations fournies dans le cadre d'une opération d'accueil agréé (CASF, art. L. 441-1 et CASF, art. L. 441-2) sont considérées par la loi comme des salaires au regard de l'impôt et des cotisations sociales (CASF, art. L. 442-1). Elles devraient donc être assujetties à la taxe sur les salaires. Toutefois, par analogie avec l'exonération prévue en faveur des particuliers employant une seule personne pour les besoins domestiques (V-A § 200 et suivants), il est admis que ces sommes ne soient pas assujetties à la taxe sur les salaires.

VI. Certains établissements d'enseignement supérieur

280

Les établissements d'enseignement supérieur visés au livre VII du code de l'éducation (universités, écoles de commerce, etc.) qui organisent des formations conduisant à la délivrance au nom de l'État d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat sont expressément exonérés de la taxe sur les salaires en application du 1 de l'article 231 du CGI.

S'agissant de la situation des centres hospitaliers universitaires (CHU) au regard de l'exonération de taxe sur les salaires applicable aux établissements d'enseignement supérieur visés au livre VII du code de l'éducation, voir BOI-RES-TPS-000043.

S'agissant des conditions d'exonération de taxe sur les salaires (TS) des établissements d'enseignement supérieur privés visés au livre VII du code de l'éducation qui organisent des formations conduisant à la délivrance au nom de l'État d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat, voir le BOI-RES-TPS-000060.

VII. Centres techniques industriels

290

En application de l'article 231 bis U du CGI, les rémunérations versées par les centres techniques industriels mentionnés à l'article L. 342-1 du code de la recherche sont exonérées de la taxe sur les salaires.

VIII. Ambassades et consulats

300

Les ambassades et les consulats qui assurent en France la représentation de gouvernements étrangers sont exonérés de la taxe sur les salaires.

IX. L'Établissement français du sang

310

En application du 1 de l'article 231 du CGI, l'établissement mentionné à l'article L. 1222-1 du CSP n'est pas soumis à la taxe sur les salaires.