

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

RSA - Champ d'application - Éléments du revenu imposable - Revenus exonérés - Exonération des heures supplémentaires - Salariés relevant du code du travail

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimilés

Champ d'application des traitements, salaires et revenus assimilés

Titre 2 : Éléments du revenu imposable

Chapitre 5 : Revenus exonérés

Section 2 : Exonération des heures supplémentaires

Sous-section 2 : Salariés relevant du code de travail

Sommaire :

- I. Salaires versés au titre des heures supplémentaires et assimilées des salariés à temps plein
 - A. Cadre général
 - B. Entreprises n'ayant pas conclu de nouvel accord sur les modalités d'organisation du temps de travail postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008
 - 1. Principe
 - 2. Les heures supplémentaires et l'aménagement du temps de travail
 - a. Les heures choisies
 - b. Les cycles de travail
 - c. La modulation du temps de travail
 - d. L'annualisation du temps de travail par l'attribution de jours de réduction du temps de travail
 - e. Le temps « partiel » pour raisons familiales
 - f. Les conventions de forfait annuel
 - 1° Les cadres et autres salariés « autonomes » soumis à convention de forfait
 - 2° Les conventions de forfait annuel en heures
 - 3° Les conventions de forfait annuel en jours
 - C. Entreprises ayant conclu un nouvel accord sur les modalités d'organisation du temps de travail postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008
 - 1. Principe
 - 2. Les heures supplémentaires exonérées
 - a. Les heures supplémentaires accomplies dans la limite d'un contingent annuel
 - b. Les conventions de forfait
 - c. Le dispositif d'aménagement du temps de travail unique
 - d. Le temps « partiel » pour raisons familiales
- II. Salaires versés au titre des heures complémentaires des salariés à temps partiel

I. Salaires versés au titre des heures supplémentaires et assimilées des salariés à temps plein

A. Cadre général

1

Le cadre de référence dans lequel est décomptée la durée du travail, qui détermine concrètement ce qui est ou non une heure supplémentaire, est la semaine civile ou une période supérieure à la semaine et au plus égale à l'année. À la demande de l'employeur, le salarié peut travailler au-delà de la **durée légale** fixée à **35 heures par semaine civile** (ou **1 607 heures par an**) pour toutes les entreprises quel que soit leur effectif. Les heures supplémentaires ainsi effectuées ouvrent droit à une **majoration de salaire** ou, sous certaines conditions, à un **repos compensateur équivalent** (ou **repos compensateur de remplacement**).

Toutefois, il existe différentes **formes d'aménagement du temps de travail** qui ont pour effet de déroger à cette règle et, pour certaines d'entre-elles, d'affecter la définition des heures supplémentaires.

Par ailleurs, les heures supplémentaires sont accomplies dans la limite ou, sous certaines conditions, au-delà du **contingent annuel**. Elles ouvrent également droit à une **contrepartie obligatoire en repos** (anciennement dénommé **repos compensateur obligatoire**).

En outre, les salariés disposant d'une réelle autonomie dans l'organisation de leur travail, notamment les **cadres** ou les **salariés autonomes** cadres ou non cadres et les **cadres dirigeants**, peuvent être soumis à des régimes dérogatoires.

B. Entreprises n'ayant pas conclu de nouvel accord sur les modalités d'organisation du temps de travail postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008

10

Le dispositif de modulation du temps de travail a été abrogé par la **loi n° 2008-789 du 20 août 2008**, laquelle n'a pas remis pas en cause les accords conclus sous l'emprise du droit antérieur.

1. Principe

20

Selon le **1° du I de l'article 81 quater du code général (CGI)**, dans sa rédaction antérieure à la date de la publication de la **loi n° 2008-789 du 20 août 2008**, l'exonération d'impôt sur le revenu porte en premier lieu sur les salaires versés au titre des heures supplémentaires définies au **premier alinéa de l'article L3121-22 du code du travail**, **c'est à dire les heures effectuées au-delà de la durée hebdomadaire légale du travail fixée à l'article L3121-10 de ce code**, soit **35 heures**, ou de la **durée équivalente** prévue dans certains secteurs d'activité.

Il en résulte que si la **durée conventionnelle** du travail est **inférieure à 35 heures**, les heures effectuées entre la durée conventionnelle et la durée légale du travail (ou la durée d'équivalence), qui ne sont pas des heures supplémentaires au sens du code du travail, ne bénéficient pas de la mesure

d'exonération.

Il en est de même au demeurant des heures effectuées entre la durée légale et la durée d'équivalence, puisque ces heures ne sont pas non plus des heures supplémentaires au sens du code du travail ([article L3121-9 du code du travail](#)).

30

A cet égard, le régime d'équivalence à la durée légale du travail prévoit que, pour **certaines catégories de salariés** dont l'emploi comporte des **périodes d'inaction**, ces dernières font l'objet d'un **décompte spécifique** en vue de tenir compte de la moindre intensité du travail fourni. Cette durée d'équivalence est instituée soit par décret pris après conclusion d'une convention collective ou d'un accord de branche, soit par décret en Conseil d'Etat.

Remarque : Les principaux secteurs concernés sont : le commerce de détail alimentaire, l'hospitalisation privée et le secteur médico-social à caractère commercial ainsi que les transports routiers de marchandises et déménagement. Pour ces derniers, par exemple, la durée équivalente est fixée à 43 heures par semaine ou 186 heures par mois pour le personnel « grands routiers » ou « longue distance ». Sont considérées comme des heures supplémentaires, les heures de travail effectuées à compter de la 44^{ème} heure ou 187^{ème} heure.

40

Sont également concernés par l'exonération du salaire des heures supplémentaires réalisées au-delà de la 35^{ème} heure de travail, les salariés bénéficiant d'une **convention de forfait** en heures sur une base hebdomadaire ou mensuelle puisque le décompte des heures supplémentaires des intéressés s'effectue selon les règles de droit commun prévues, dans leur rédaction antérieure à la date de publication de la [loi n° 2008-789 du 20 août 2008](#), aux [articles L3121-11, L3121-15, L3121-16, L3121-20, L3121-22](#) à L3121-25 et [L3122-1](#), ainsi qu'aux anciens [articles L3121-12](#) à L3121-14 et [L3121-26](#) à L3121-32 du code du travail.

50

En revanche, ne constituent pas des heures supplémentaires les heures de récupération qui correspondent à des **heures déplacées**, qui auraient dû être réalisées en deçà de la durée légale hebdomadaire et qui n'ont pas pu l'être du fait d'une interruption collective de travail résultant de l'une des causes limitativement énumérées à [l'article L3122-27 du code précité](#).

Remarque : Il s'agit des causes accidentelles, d'intempéries ou de cas de force majeure ; pour cause d'inventaire ; à l'occasion du chômage d'un jour ou de deux jours ouvrables compris entre un jour férié et un jour de repos hebdomadaire ou d'un jour précédant les congés annuels.

60

Seules les heures supplémentaires **réellement effectuées** font l'objet d'une exonération.

70

Cela étant, les heures supplémentaires structurelles résultant, soit d'une **durée collective de travail** supérieure à la durée légale, soit d'une convention de forfait intégrant un certain nombre d'heures supplémentaires sont exonérées d'impôt sur le revenu, y compris en cas d'absence du salarié donnant lieu à maintien de salaire (jours fériés chômés, congés payés, congés maladie ...).

Remarque : Cf. circulaire n° [DSS/5B/2007/422 du 27 novembre 2007](#) portant complément d'information sur la mise en œuvre de [l'article 1er de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007](#) en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.

Exemple :

Dans une entreprise où l'horaire de travail est fixé à 38 heures hebdomadaires sans attribution de jours de réduction du temps de travail, lorsqu'une semaine comprend des jours fériés chômés

rémunérés, les heures travaillées entre la 36^{ème} et la 38^{ème} heure constituent des heures supplémentaires, dont la rémunération majorée est exonérée d'impôt sur le revenu.

80

Pour le décompte des heures supplémentaires, doivent être comptabilisées **les périodes d'absence** du salarié qui sont assimilées par le code du travail à du temps de travail effectif (cf. [circulaire DRT n° 2000/07 du 6 décembre 2000](#) relative à l'application de la [loi n° 2000-37 du 19 janvier 2000](#) relative à la réduction négociée du temps de travail et [circulaire n° DSS/5B/2008/34 du 5 février 2008](#) portant diffusion d'un « questions-réponses » relatif aux modalités techniques d'application de [l'article 1^{er} de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat](#)). Il en est ainsi des jours fériés chômés, des congés pour événements familiaux et des journées de repos compensateur obligatoire ou de remplacement.

En outre, les **heures de délégation** qui, conformément à [l'article L2315-3 du code du travail](#), constituent du temps de travail effectif, sont prises en compte pour le décompte des heures supplémentaires.

Les temps **de pause, d'habillage et de déshabillage**, dans la mesure où ils remplissent les conditions du temps de travail effectif au sens de [l'article L3121-1 du code précité](#), c'est-à-dire lorsque le salarié est à la disposition de son employeur et doit se conformer à ses directives sans pouvoir vaquer librement à ses occupations, sont également pris en compte pour le décompte des heures supplémentaires.

90

En revanche, les autres périodes d'absence, telles que les **congés maladie**, les **congés de maternité, de paternité ou d'adoption**, les **accidents du travail**, les **congés payés**, les **congés sans solde**, les **jours de réduction du temps de travail (JRTT)** et les **périodes de formation hors du temps de travail**, ne sont pas prises en compte pour le décompte des heures supplémentaires de travail.

2. Les heures supplémentaires et l'aménagement du temps de travail

100

Entrent également dans le champ de l'exonération d'impôt sur le revenu les heures supplémentaires effectuées dans le cadre des **différentes formes d'aménagement du temps de travail** prévues par le code du travail dans sa rédaction antérieure à la publication de la [loi n° 2008-789 du 20 août 2008](#).

Ainsi, les accords collectifs intervenus sur le fondement des [articles L3122-3 \(cycles\)](#), [L3122-9 \(modulation\)](#), [L3122-19 \(jours de réduction du temps de travail sur l'année\)](#) et [L3123-25 \(temps partiel modulé\)](#) du code du travail ou des [articles L713-8 \(cycles\)](#) et [L713-14 \(modulation\)](#) du code rural dans leur rédaction antérieure à la publication de la [loi n° 2008-789 du 20 août 2008](#) (soit le 21 août 2008) restent en vigueur sans limitation de durée.

a. Les heures choisies

110

En principe, les heures supplémentaires doivent être réalisées par le salarié à la demande de l'employeur dans la limite d'un **contingent annuel** fixé par convention ou par accord de branche étendu ou par accord d'entreprise ou d'établissement et, à défaut, fixé par décret à 220 heures par an et par salarié.

Seules les heures de travail réellement effectuées, ou assimilées à un temps de travail effectif en vertu de dispositions légales relatives à la durée du travail, au-delà de 35 heures s'imputent sur le contingent annuel.

Remarque : Les entreprises de 20 salariés au plus au 31 mars 2005 doivent intégrer leurs heures supplémentaires dans le contingent à compter de la 36^{ème} heure.

Sont ainsi exclues les périodes non travaillées telles que :

- les **journées de repos compensateur** ;

Remarque :

En contrepartie des heures supplémentaires effectuées par les salariés, l'entreprise est tenue de leur accorder une majoration de salaire et, sous condition, un repos compensateur en application de l'[article L3121-24 du code du travail](#) dans sa rédaction antérieure à la publication de la [loi n° 2008-789 du 20 août 2008](#). Une convention ou un accord collectif étendu ou une convention ou un accord d'entreprise ou d'établissement peut prévoir de remplacer le paiement des heures supplémentaires par l'attribution d'un **repos compensateur équivalent** (« **repos compensateur de remplacement** »). Indépendamment de ce dernier, les heures supplémentaires peuvent également ouvrir droit à un **repos compensateur obligatoire**.

- ou les JRTT (cf. [circulaire DRT n° 2000/07 du 6 décembre 2000](#) relative à l'application de la [loi n° 2000-37 du 19 janvier 2000](#) relative à la réduction négociée du temps de travail).

Les heures supplémentaires **réalisées au-delà du contingent** doivent être autorisées par l'inspecteur du travail, le cas échéant après avis du comité d'entreprise ou des délégués du personnel. Elles donnent lieu à des contreparties particulières en terme de **repos compensateur** pour le salarié.

120

En revanche, les **heures choisies**, c'est-à-dire celles effectuées par le salarié, **en accord avec son employeur, et dans les conditions fixées par un accord collectif**, au-delà du contingent d'heures supplémentaires (réglementaire ou, le cas échéant, conventionnel) applicable dans l'entreprise ou dans l'établissement (anciens [articles L3121-17](#) et [L3121-18 du code du travail](#)), ne sont pas soumises à l'autorisation de l'inspecteur du travail.

Les heures choisies donnent lieu à une **majoration de salaire**, dont le taux ne peut être inférieur à celui applicable à la rémunération des heures supplémentaires, et, le cas échéant, à des contreparties en termes notamment de **repos compensateur** selon des modalités précisées par la convention ou l'accord collectif.

130

En tout état de cause, les heures supplémentaires effectuées au-delà du contingent et les heures choisies ne peuvent avoir pour effet de porter la durée hebdomadaire de travail au-delà de la **durée maximale de travail** fixée à 48 heures au cours d'une semaine et 44 heures sur une période de 12 semaines consécutives, conformément aux [articles L3121-35](#) et [L3121-36 du code du travail](#).

b. Les cycles de travail

140

Dans certaines entreprises ou certains établissements (entreprises fonctionnant en continu ou lorsque cette possibilité est autorisée par un décret ou prévue par une convention ou un accord collectif étendu ou une convention ou un accord d'entreprise ou d'établissement), la durée de travail peut, en application des [articles L3122-2](#) à [L3122-5 du code du travail](#) dans leur rédaction antérieure à la date de la publication de la [loi n° 2008-789 du 20 août 2008](#), être organisée par cycles. La répartition de la durée du travail doit se répéter à l'identique d'un cycle à l'autre, chaque cycle comportant un certain nombre de semaines.

Dans le cadre de cette organisation de la durée du travail, seules sont considérées comme des heures supplémentaires, les heures de travail effectuées au-delà de la durée moyenne de 35 heures calculée sur la durée du cycle.

Exemple : Un salarié travaille dans le cadre d'un cycle de 4 semaines, organisé de la manière suivante : 48, 42, 34, 44 heures. La durée moyenne du cycle est de 42 heures $[(48 + 42 + 34 + 44) / 4 = 42]$. Le nombre d'heures supplémentaires effectuées est de 7 heures par semaine (42 - 35), soit 28 heures dans le mois.

Remarque : Le taux de majoration applicable à ces heures est donc égale à 25 %, sauf disposition conventionnelle.

c. La modulation du temps de travail

150

La modulation du temps de travail, prévue par l'ancien [article L3122-9 du code du travail](#), permet de faire varier la durée hebdomadaire de travail sur tout ou partie de l'année, dans le respect des durées maximales hebdomadaires et quotidiennes prévues par la loi, et à condition que cette durée n'excède pas sur l'année 1 607 heures ou un plafond inférieur fixé par la convention ou l'accord collectif de modulation du temps de travail en place dans l'entreprise ou l'établissement.

160

Ainsi, les heures de travail effectuées au-delà de la durée légale (35 heures), dans les limites fixées par la convention ou l'accord de modulation, ne sont pas des heures supplémentaires (cf. le [I de l'ancien article L3122-10 du code du travail](#)).

Remarque :

La mise en place du régime de modulation ne peut résulter que d'une convention ou d'un accord collectif étendu ou d'une convention ou d'un accord d'entreprise ou d'établissement.

170

En revanche, constituent des heures supplémentaires de travail ([II de l'ancien article L3122-10 du code du travail](#)) :

- les heures effectuées **au-delà de la durée maximale hebdomadaire** prévue par la convention ou par l'accord de modulation ;
- en fin de période de modulation, les heures effectuées **au-delà d'une durée annuelle de travail de 1 607 heures ou d'un plafond inférieur** fixé par la convention, déduction faite des heures supplémentaires précédemment payées en cours de modulation;

Cela étant, dans le cas où l'accord de modulation prévoit un **plafond annuel inférieur à 1 607 heures**, les heures effectuées en deçà de 1 607 heures n'ouvrent pas droit à l'exonération d'impôt sur le revenu conformément au [1° du I de l'article 81 quater du CGI](#) dans sa rédaction antérieure à la date de la publication de la [loi précitée n° 2008-789 du 20 août 2008](#).

Exemple :

Un salarié est employé dans une entreprise de 30 salariés qui applique un accord de modulation sur une base de 1 590 heures avec une limite supérieure hebdomadaire de 45 heures. Le nombre d'heures effectuées en fin d'année est de 1 627 heures de travail et, pendant l'année, la durée hebdomadaire n'a pas dépassé 45 heures, sauf deux semaines où elle a atteint 47 heures.

Sont exonérées :

- 4 heures supplémentaires, correspondant aux heures effectuées au-delà de la limite hebdomadaire de 45 heures, décomptées en cours d'année ;
- 16 heures supplémentaires (1 627 – 1 607 - 4) décomptées en fin d'année.

Les 17 heures (1 607 – 1 590), correspondant aux heures réalisées au-delà du plafond annuel prévu par l'accord de modulation mais sous le plafond annuel de 1 607 heures, ne sont pas exonérées.

d. L'annualisation du temps de travail par l'attribution de jours de réduction du temps de travail

180

L'annualisation du temps de travail par l'attribution de JRTT, prévue par les anciens [articles L3122-6, L3122-7 et L3122-19 du code du travail](#), permet, par une convention ou un accord collectif étendu ou une convention ou un accord d'entreprise ou d'établissement, de réduire la durée hebdomadaire de travail en deçà de 39 heures par l'attribution de journées ou demi-journées de repos sur une période de quatre semaines ou sur l'année.

190

Constituent des heures supplémentaires exonérées d'impôt sur le revenu en application du [1° du I de l'article 81 quater du CGI](#) dans sa rédaction antérieure à la date de la publication de la [loi n°2008-789 du 20 août 2008](#) :

- les heures effectuées hebdomadairement **au-delà de 39 heures** ou du plafond inférieur fixé par convention ou accord s'il est supérieur à 35 heures ;
- les heures, autres que les précédentes, effectuées, selon l'organisation qui a été retenue dans l'entreprise, **au-delà d'une durée moyenne de 35 heures appréciée sur la période de quatre semaines** ou **au-delà d'une durée annuelle de 1 607 heures**.

Exemple : Un salarié a effectué au total en fin d'année 1 627 heures de travail et pendant l'année sa durée hebdomadaire de travail n'a pas dépassé 39 heures, sauf pendant 3 semaines où elle a atteint 41 heures. Sont exonérées :

- 6 heures supplémentaires décomptées en cours d'année $[(41 - 39) \times 3]$;
- 14 heures supplémentaires décomptées en fin d'année (1 627 - 1 607 - 6).

e. Le temps « partiel » pour raisons familiales

200

En application de [l'article L3123-7 du code du travail](#), les salariés qui en font la demande peuvent bénéficier d'une réduction de la durée du travail sous forme d'une ou plusieurs **périodes non travaillées**, d'au moins une semaine, en raison des besoins de la vie de famille.

210

Pendant **les périodes travaillées**, le salarié est occupé selon **l'horaire collectif** applicable dans l'entreprise ou l'établissement. En cas d'horaire supérieur à la durée légale hebdomadaire (35 heures) ou en cas d'application d'un accord de modulation au-delà des limites fixées par l'accord, la réglementation des heures supplémentaires s'applique, conformément au [troisième alinéa de l'article L3123-7 précité](#). Ces heures supplémentaires sont exonérées d'impôt sur le revenu en application du

1° du I de l'article 81 quater du CGI dans sa rédaction antérieure à la date de publication de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008.

f. Les conventions de forfait annuel

220

Bénéficient également de l'exonération d'impôt sur le revenu les salariés relevant d'une convention de forfait établie sur une base annuelle en heures ou en jours.

1° Les cadres et autres salariés « autonomes » soumis à convention de forfait

230

Certains cadres, ainsi que d'autres salariés compte tenu de leur autonomie, peuvent être soumis à une organisation particulière de leur durée de travail. Ce sont les cadres qui ne sont ni des cadres dirigeants ni des cadres dits « intégrés ».

240

Les cadres dirigeants sont définis par l'article L3111-2 du code du travail comme les personnes exerçant « des responsabilités dont l'importance implique une grande indépendance dans l'organisation de leur emploi du temps, qui sont habilités à prendre des décisions de façon largement autonome et qui perçoivent une rémunération se situant dans les niveaux les plus élevés des systèmes de rémunération pratiqués dans leur entreprise ou établissement ». Les dispositions légales et réglementaires relatives à la durée du travail, et notamment celles relatives à la durée légale du travail et aux heures supplémentaires, ne leur sont pas applicables.

250

L'article L3121-39 du code précité dans sa rédaction antérieure à la date de la publication de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008, établit le régime applicable au temps de travail des « **cadres intégrés** », qui sont définis comme ceux « dont la nature des fonctions les conduit à suivre l'horaire collectif applicable au sein de l'atelier, du service ou de l'équipe auquel ils sont intégrés », en prévoyant qu'ils sont soumis à la réglementation commune de la durée du travail puisqu'ils suivent l'horaire collectif applicable aux autres personnels.

260

Les cadres qui ne sont **ni des cadres dirigeants ni des cadres « intégrés »** sont en principe soumis à la réglementation de droit commun de la durée du travail, à moins que leur durée de travail ne soit fixée par une convention individuelle de forfait, conformément aux articles L3121-38 et L3121-40 du code précité dans leur rédaction antérieure à la date de la publication de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008.

270

Le recours aux forfaits doit être prévu par une convention ou un accord collectif étendu ou une convention ou un accord d'entreprise ou d'établissement qui définit les catégories de cadres concernés. Dans le cadre collectif ainsi défini, une convention individuelle de forfait doit être conclue avec le salarié concerné.

2° Les conventions de forfait annuel en heures

280

Les conventions de forfait établies en heures sur une base annuelle, prévues à [l'article L3121-42 du code du travail](#) dans sa rédaction antérieure à la date de la publication de la [loi n° 2008-789 du 20 août 2008](#) et au [premier alinéa de l'ancien article L3121-51 du code du travail](#), fixent la durée annuelle de travail intégrant les heures normales de travail et, le cas échéant, un nombre prédéterminé d'heures supplémentaires sur l'année. Dans ce cas, la rémunération prévue doit comprendre les majorations pour les heures supplémentaires accomplies durant l'année au-delà de la durée de travail annuelle résultant de l'application sur cette période de la durée légale de travail.

Ainsi, pour les salariés relevant d'une convention de forfait annuel en heures, les heures de travail effectuées au-delà de **1 607 heures** constituent des heures supplémentaires éligibles à l'exonération d'impôt sur le revenu prévu par le [1° du I de l'article 81 quater du CGI](#) dans sa rédaction antérieure à la date de la publication de la [loi n°2008-789 du 20 août 2008](#).

3° Les conventions de forfait annuel en jours

290

Les conventions de forfait en jours, définies à [l'article L3121-45 du code du travail](#) dans sa rédaction antérieure à la date de la publication de la [loi n° 2008-789 du 20 août 2008](#) et au [deuxième alinéa de l'ancien article L3121-51 du code précité](#) fixent un nombre de jours de travail que doit réaliser le salarié pour une année entière.

Remarque : La particularité du forfait annuel en jours est de ne comporter **aucune référence horaire**.

Le nombre de journées travaillées ainsi prévu dans le forfait ne peut dépasser **218 jours**. Ce plafond s'apprécie sur l'année de référence prévue dans l'accord collectif, qui peut être l'année civile ou toute autre période de douze mois.

300

Une convention ou un accord collectif de branche, de groupe, d'entreprise ou d'établissement peut permettre aux cadres ayant conclu une convention de forfait en jours, en accord avec l'employeur, de renoncer à des jours de repos en contrepartie d'une majoration de leur salaire ([article L3121-46 du code du travail](#) dans sa rédaction antérieure à la date de la publication de la [loi n° 2008-789 du 20 août 2008](#)).

Dans ce cas, la mesure d'exonération s'applique au salaire versé au titre des jours de travail supplémentaires effectués au-delà de 218 jours correspondant aux jours de repos auxquels le salarié a renoncé.

Le décompte des jours de travail supplémentaires se fait par rapport au nombre de jours de repos auquel le salarié a renoncé, et non en fonction du nombre de jours effectivement travaillés au-delà du forfait conventionnel.

Exemple 1 : Un cadre bénéficiant d'un forfait annuel en jours de 218 jours établi sur la période du 1er juin de l'année N-1 au 31 mai de l'année N et ayant renoncé à deux jours de congés bénéficiera de l'exonération sur ces deux jours à l'issue de la période écoulée, soit au titre de l'impôt établi sur les revenus de l'année N.

Exemple 2 : Un cadre bénéficiant d'un forfait annuel en jours de 215 jours et ayant renoncé à quatre jours de congés sera exonéré à raison de la rémunération afférente à un jour de congé travaillé.

C. Entreprises ayant conclu un nouvel accord sur les modalités d'organisation du temps de travail postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2008-789 du 20 août 2008

1. Principe

320

La [loi n° 2008-789 du 20 août 2008](#) a notamment assoupli les conditions de recours aux heures supplémentaires et a regroupé, dans un cadre unique, différents dispositifs d'aménagement du temps de travail existant antérieurement sans toutefois remettre en cause les accords existants. Elle a modifié la hiérarchie des normes traditionnelles en faisant prévaloir la **négociation** d'entreprise sur celle de branche, qui devient subsidiaire et, la négociation sur les dispositions réglementaires qui n'interviennent qu'à titre substitutif. La [circulaire DGT n° 20 du 13 novembre 2008](#) donne des informations sur cette loi.

2. Les heures supplémentaires exonérées

a. Les heures supplémentaires accomplies dans la limite d'un contingent annuel

330

Sont exonérés d'impôt sur le revenu les salaires versées au titre des **heures supplémentaires** accomplies dans la limite d'un **contingent annuel** défini par **convention ou accord** d'entreprise ou d'établissement ou, à défaut, de branche ([C. trav. art. L3121-11](#)).

b. Les conventions de forfait

340

La [loi n° 2008-789 du 20 août 2008](#) a reformé le régime des **conventions de forfait**, en l'entourant de nouvelles garanties pour les salariés, notamment sur le plan de la rémunération. Trois types de conventions de forfait sont prévus : la **convention de forfait en heures sur une semaine ou sur un mois**, la **convention de forfait annuel en heures** et la **convention de forfait annuel en jours**. L'exonération porte, sous certaines conditions, sur les rémunérations versées dans le cadre des conventions de forfait annuel en heures ou en jours.

Pour les salariés relevant de **conventions de forfait annuel en heures** prévues à l'[article L3121-42 du code du travail](#), l'exonération d'impôt sur le revenu porte sur les salaires versés au titre des heures effectuées **au-delà de 1 607 heures**.

L'exonération est également applicable à la majoration de salaire versée, dans le cadre des conventions de forfait annuel en jours ([C. trav. art. L3121-43](#)), en contrepartie de la renonciation par les salariés, au-delà du plafond de **218 jours** mentionné à l'[article L3121-44 du code du travail](#), à des jours de repos dans les conditions prévues à l'[article L3121-45 du même code](#).

c. Le dispositif d'aménagement du temps de travail unique

350

Les heures supplémentaires effectuées dans le cadre du **dispositif d'aménagement du temps de travail unique** (C. trav. art. L3122-4), à l'exception des heures effectuées entre 1 607 heures et la durée annuelle fixée par l'accord lorsqu'elle lui est inférieure, sont exonérées.

d. Le temps « partiel » pour raisons familiales

360

L'exonération porte sur les salaires versés aux salariés au titre des heures effectuées en application du [troisième alinéa de l'article L3123-7 du code du travail](#) cf. I-B-2-e).

II. Salaires versés au titre des heures complémentaires des salariés à temps partiel

370

La [loi n° 2008-789 du 20 août 2008](#) précitée permet la conclusion d'un nouvel accord sur le temps partiel aménagé sur tout ou partie de l'année. La [fiche n° 12 de la circulaire DGT n° 20 du 13 novembre 2008](#) relative à cette loi fait le point sur ces dispositions.

380

Entrent dans le champ de la mesure d'exonération d'impôt sur le revenu les **heures complémentaires** effectuées par les salariés à temps partiel, c'est-à-dire les **heures effectuées au-delà de la durée de travail fixée par le contrat** et sans qu'elles puissent avoir pour effet de porter la durée du travail effectuée au niveau de la durée légale ou conventionnelle de travail, conformément au 4° de l'article L3123-14 et au deuxième alinéa de l'article L3123-17 du code du travail.

Toutefois, l'exonération est acquise soit dans la limite de **10 % de la durée hebdomadaire ou mensuelle de travail prévue par le contrat de travail**, qui est la limite de droit commun à l'accomplissement des heures complémentaires fixée par le [premier alinéa de l'article L3123-17 du code du travail](#), soit dans une limite supérieure, fixée par un accord collectif, qui ne peut dépasser le tiers de la durée contractuellement prévue, conformément à l'[article L3123-18 du code précité](#).

390

La mesure d'exonération est également applicable aux heures complémentaires effectuées par les salariés à temps partiel dont la durée de travail est fixée sur l'année (« **temps partiel annualisé** ») et qui demeurent régis par les dispositions de l'[avant dernier alinéa de l'article L212-4-3 du code du travail](#) applicables à la date de publication de la [loi n° 2000-37 du 19 janvier 2000](#) relative à la [réduction négociée du temps de travail](#) (article 12-IX).

400

Les heures excédentaires effectuées par les **aidants à domicile** dans le cadre de l'**accord relatif au temps modulé dans la branche de l'aide à domicile du 30 mars 2006** ne sont pas des heures complémentaires :

RES N°2010/47 (FP) Date de publication : 10/08/2010

Impôt sur le revenu – Traitements et salaires – Champ d'application de l'exonération prévue à l'article 81 quater du CGI. Cas particulier des heures excédentaires prévues par l'accord relatif au temps modulé dans la branche de l'aide à domicile du 30 mars 2006.

Question :

La rémunération perçue en contrepartie des **heures excédentaires** effectuées dans le cadre de **l'accord relatif au temps modulé dans la branche de l'aide à domicile du 30 mars 2006** entre-t-elle dans le champ d'application de l'exonération d'impôt sur le revenu prévue à l'article 81 quater du code général des impôts (CGI) ?

Réponse :

Les stipulations des accords collectifs conclus avant l'adoption de la loi 2008-789 du 20 août 2008 portant rénovation de la démocratie sociale et réforme du temps de travail restent en vigueur sans limitation de durée.

L'accord relatif au temps modulé dans la branche de l'aide à domicile du 30 mars 2006 s'impose donc aux entreprises de cette branche qui ne peuvent choisir entre son application ou l'application des dispositions de la loi du 20 août 2008 précitée. Seules les entreprises couvertes par un accord d'entreprise conclu sous l'égide de la cette loi peuvent s'affranchir des stipulations de l'accord de branche du 30 mars 2006.

L'article L3123-25 du code du travail en vigueur lors de la conclusion de cet accord prévoyait **uniquement une variation des horaires** de travail dans le cadre d'un temps partiel modulé mais **non la réalisation d'heures complémentaires**.

Dès lors, les heures excédentaires effectuées dans le cadre de l'accord de branche ne constituent pas des heures complémentaires.

Dans ces conditions, l'exonération d'impôt sur le revenu prévue à l'article 81 quater du CGI ne peut s'appliquer à la rémunération des **heures excédentaires** prévue par l'accord de branche du 30 mars 2006, **ni aux heures complémentaires découlant d'une application directe de la loi du 20 août 2008 par l'entreprise, en dehors d'un accord collectif**.

Afin de pouvoir bénéficier des dispositions de l'article 81 quater précité, les entreprises de la branche de l'aide à domicile doivent donc **conclure un accord d'entreprise ou d'établissement** mettant en place le temps partiel aménagé régi par les dispositions nouvelles issues de la loi du 20 août 2008. Elles peuvent également solliciter les partenaires sociaux de la branche afin que **l'accord du 30 mars 2006 soit renégocié** pour entrer dans le nouveau dispositif légal du temps partiel aménagé ouvrant la voie à des heures complémentaires.