

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

RSA - Champ d'application - Éléments du revenu imposable - Revenus exonérés - Exonération des heures supplémentaires - Salariés autres que ceux 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 3 : Salariés autres que ceux relevant du code du travail

Sommaire :

- I. Salaires versés au titre des heures supplémentaires des salariés des particuliers employeurs : salariés à domicile
- II. Salaires versés au titre des heures supplémentaires et complémentaires des assistants maternels
- III. Éléments de rémunération versés aux agents publics au titre des heures supplémentaires ou du temps de travail additionnel effectif
 - A. Principes généraux
 - B. Éléments de rémunération exonérés
 - C. Éléments de rémunération imposables
- IV. Salaires versés aux salariés relevant d'un régime spécial au titre des heures supplémentaires ou complémentaires
- V. Cas particulier des apprentis

I. Salaires versés au titre des heures supplémentaires des salariés des particuliers employeurs : salariés à domicile

1

Entrent dans le champ de la mesure, en application du 3° du I de l'article 81 quater du code général des impôts (CGI), les **heures supplémentaires** effectuées par les **salariés employés au domicile de particuliers** qui relèvent de la **convention collective nationale des salariés du particulier employeur du 24 novembre 1999 étendue par arrêté du 2 mars 2000**, c'est-à-dire les heures effectuées au-delà de la durée conventionnelle hebdomadaire de travail fixée à 40 heures (article 15 de cette convention).

Sont donc exonérées d'impôt sur le revenu les heures supplémentaires effectuées **au-delà de 40 heures par semaine** lorsque l'horaire est régulier ou en moyenne hebdomadaire sur un trimestre lorsque l'horaire est irrégulier.

10

La convention collective nationale des salariés du particulier employeur précitée ne prévoit pas la possibilité pour les salariés des particuliers employeurs d'effectuer des heures complémentaires. Par suite, **aucune « heure complémentaire »** ne peut être exonérée pour un salarié de particulier employeur.

II. Salaires versés au titre des heures supplémentaires et complémentaires des assistants maternels

20

En application du [4° du I de l'article 81 quater du CGI](#), l'exonération est applicable aux salaires versés aux assistants maternels, régis par les [articles L421-1 et suivants](#) et [L423-1 et suivants du code de l'action sociale et des familles](#), au titre des **heures supplémentaires** qu'ils effectuent **au-delà d'une durée hebdomadaire de 45 heures** prévue à [l'article D423-10 du code précité](#).

30

Les **heures complémentaires** accomplies par ceux d'entre eux auxquels s'applique la **convention collective « assistant maternel »** ([convention collective nationale de travail des assistants maternels du particulier employeur du 1er juillet 2004 étendue par arrêté du 17 décembre 2004](#)), c'est-à-dire ceux **employés par un particulier**, sont également exonérées.

III. Éléments de rémunération versés aux agents publics au titre des heures supplémentaires ou du temps de travail additionnel effectif

A. Principes généraux

40

Conformément au [5° du I de l'article 81 quater du CGI](#), le [décret n° 2007-1430 du 4 octobre 2007](#), modifié dans son [article 1](#) par le [décret n° 2010-1090 du 16 septembre 2010 \(article 1\)](#) et en dernier lieu par le [décret n° 2010-1356 du 11 novembre 2010 \(art. 25,V\)](#), détermine les éléments de rémunération versés aux agents publics susceptibles de bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu.

50

Le décret précise que les dispositifs indemnitaires entrant dans le champ d'application de l'exonération sont ceux qui correspondent à la définition des heures supplémentaires comme étant des **heures effectuées au-delà des obligations professionnelles normales** et s'inscrivent **dans le cadre de l'activité principale** de l'agent. Dans son [article 1^{er}](#), il énumère **limitativement** les éléments de rémunération concernés. L'exonération s'applique donc uniquement aux éléments de rémunération qui découlent de l'application directe de ce décret.

Remarque : Les textes relatifs à la rémunération des personnels de l'enseignement public sont, de par la loi ([art. L914-1 du code de l'éducation](#)), automatiquement applicables aux personnels de l'enseignement privé bénéficiant d'un contrat ou d'un agrément à titre définitif.

Ainsi, ne rentrent pas dans le champ d'application du [décret n° 2007-1430 du 4 octobre 2007](#) et donc de l'exonération, des indemnités qui ne sont pas considérées comme rémunérant des heures supplémentaires. Voir à cet égard les réponses ministérielles aux questions écrites de M. Michel Charasse (Sén. 1^{er} mai 2008 p. 871 n° 03901 et 9 avril 2009 p. 881 n° 02214) :

Questions N° 03901 et N°02214

Texte des QUESTIONS :

M. Michel Charasse rappelle qu'en vertu de la loi n 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, les heures supplémentaires effectuées par les fonctionnaires peuvent bénéficier de la même exonération fiscale que les heures supplémentaires dans le secteur privé. Quelles mesures pratiques seront mises en oeuvre afin que les allocations forfaitaires mensuelles d'heures supplémentaires, parfois baptisées « travaux supplémentaires » qui ne correspondent en fait, à aucune heure supplémentaire réellement faite, n'entrent pas dans le cadre des nouvelles dispositions ?

Texte des REPONSES :

Le décret n° 2007-1430 du 4 octobre 2007 portant application aux agents publics 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 étend, dans les trois fonctions publiques, l'exonération de l'impôt sur le revenu et la réduction des cotisations salariales de sécurité sociale aux éléments de rémunération des heures supplémentaires payées sur la base d'un dispositif de rémunération spécifique. Les dispositifs indemnitaires visés par l'exonération sont ceux qui correspondent à la définition des heures supplémentaires comme étant des heures effectuées au-delà des obligations professionnelles normales et s'inscrivant dans le cadre de l'activité principale de l'agent. Par ailleurs, comme le précise [l'article 2 de ce décret](#), le bénéfice de cette mesure est subordonné à la mise en oeuvre des moyens de contrôle permettant de comptabiliser de façon exacte les heures supplémentaires ou le temps de travail additionnel effectivement accomplis et à l'établissement par l'employeur d'un document indiquant, pour chaque agent, le nombre d'heures supplémentaires ou complémentaires effectuées et la rémunération y afférent. N'entrent donc pas dans le champ d'application du décret, parce qu'elles ne sont pas considérées comme rémunérant des heures supplémentaires, les **indemnités visant, soit à compenser des sujétions particulières sur une base forfaitaire ou l'organisation atypique d'un service, soit à rémunérer des activités accessoires.**

60

La circulaire du 7 novembre 2007, et trois circulaires spécifiques du 20 décembre 2007 relatives respectivement aux **personnels de l'Etat, de la fonction publique hospitalière et des collectivités territoriales** précisent les éléments de rémunération concernés et les modalités d'application de l'exonération.

Remarque 1 : Le décret n° 2007-1430 du 4 octobre 2007 porte application aux agents publics 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 (loi «TEPA») est publié au Journal officiel du 5 octobre 2007, page 16354.

Remarque 2 : La circulaire précitée du 7 novembre 2007 est relative au champ d'application du décret n° 2007-1430 du 4 octobre 2007 portant application de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, fixant les éléments de rémunération versés aux agents publics au titre des heures supplémentaires réalisées, et le

taux de réduction des cotisations salariales de sécurité sociale.

Dans la fonction publique, la durée du travail effectif est fixée à 35 heures par semaine (ou 1 607 heures par an). Les heures supplémentaires font l'objet d'une compensation sous la forme d'un repos compensateur ou sous la forme d'indemnités.

Seules les **heures supplémentaires** payées sur la base d'un **dispositif de rémunération spécifique** peuvent ouvrir droit à l'exonération fiscale. Ainsi, les heures supplémentaires compensées en temps de repos supplémentaire ne bénéficient pas de cette exonération.

Sont également exonérées **certaines indemnités d'intervention effectuées en cours d'astreinte**. En revanche, ne sont pas exonérées les **indemnités d'astreintes** ou la **compensation en temps des interventions en cours d'astreinte**.

A titre d'illustration, figurent ci-dessous (**B** et **C**) le régime fiscal de certaines rémunérations.

B. Éléments de rémunération exonérés

70

Éléments de rémunération exonérés

Nature de la rémunération	Publication du Ministère du Budget
Rémunérations versées au titre des heures supplémentaires effectuées par les agents des catégories C et B de la fonction publique de l'Etat et de la fonction publique territoriale	Rép. Ceccaldi-Raynaud : AN 13 mai 2008 p. 3987 n° 7014.
Rémunération des heures supplémentaires effectives réalisées par les enseignants	Rép. Ceccaldi-Raynaud : AN 13 mai 2008 p. 3987 n° 7014.
Rémunération des activités ayant un lien direct avec le soutien scolaire effectuées par les personnels enseignants de premier degré	Rép. Mahéas : Sénat 7 avril 2011 p. 874 n° 6077

Commentaire : Éléments de rémunération considérés comme rémunérant des heures supplémentaires au sens de l'article 1^{er} du décret n° 2007-1430 du 21 août 2007 et exonérés d'impôt sur le revenu.

Le décret n° 2010-1090 du 16 septembre 2010 précité ajoute dans la liste des éléments de rémunération entrant dans le champ d'application de l'exonération prévue par l'article 81 quater, I-5° du CGI la **rémunération des interventions sous astreintes** effectuées par certains **agents du ministère de la justice** en application du **décret n° 2001-1357 du 28 décembre 2001**.

C. Éléments de rémunération imposables

80

Éléments de rémunération imposables

Nature de la rémunération	Publication du Ministère du Budget
Indemnités visant à rémunérer forfaitairement les travaux supplémentaires effectués par les agents de la catégorie A de la fonction publique de l'Etat et de la fonction publique territoriale	Rép. Ceccaldi-Raynaud : AN 13 mai 2008 p. 3987 n° 7014.

Rémunération forfaitaire des travaux supplémentaires versées aux enseignants	Rép. Ceccaldi-Raynaud : AN 13 mai 2008 p. 3987 n° 7014.
Rémunération des heures supplémentaires effectuées par les enseignants, titulaires et non titulaires, affectés en formation initiale, en dehors de leurs obligations réglementaires de service, au sein des groupements d'établissements publics d'enseignement de formation continue pour adultes (Gréta), rémunérées par le décret 93-438 du 24 mars 1993	Rép. Straumann : AN 5 octobre 2010 p. 1089 n° 81012 Rép. Sordi : AN 2 novembre 2010 p. 12061 n° 85587
Rémunération des heures de surveillance proprement dites effectuées par les personnels enseignants du premier degré.	Rép. Mahéas : Sénat 7 avril 2011 p. 874 n° 6077
Indemnités de conseil versées aux comptables du Trésor public	Rép. Vautrin : AN 26 août 2008 p. 7345 n° 16009
Indemnités de conseil versées par les établissements publics locaux d'enseignement aux comptables du Trésor public qui assurent les fonctions d'agent comptable	Rép. Vautrin : AN 26 août 2008 p. 7345 n° 16007
Indemnité versée aux personnes apportant leur collaboration à la Commission nationale du droit d'asile notamment aux magistrats et fonctionnaires en activité	Rép. Vautrin : AN 26 août 2008 p. 7345 n° 16008
Indemnités pour travaux supplémentaires versées aux magistrats	Rép. Vautrin : AN 26 août 2008 p. 7345 n° 16010
Indemnités d'astreinte versées aux magistrats en application du décret du 26 décembre 2003	Décision de rescrit 6 juillet 2010 n° 2010/39 (FP)

Commentaire : Indemnités ne figurant pas dans la liste limitative des éléments de rémunération bénéficiant de l'exonération figurant à [l'article 1^{er} du décret n° 2007-1430 du 30 octobre 2007](#) modifié et restant imposables à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

90

Les indemnités d'astreinte perçues par les magistrats en application du [décret n° 2003-1284 du 26 décembre 2003](#) ne sont pas exonérées d'impôt sur le revenu :

RES N°2010/39 (FP) Date de publication : 06/07/2010

Impôt sur le revenu - Traitements et salaires - Non éligibilité des indemnités d'astreinte perçues par les magistrats à l'exonération prévue par l'article 81 quater du CGI

Question :

Les indemnités d'astreinte perçues par les magistrats en application du [décret n° 2003-1284 du 26 décembre 2003](#) sont-elles exonérées d'impôt sur le revenu en application de l'article 81 quater du code général des impôts ?

Réponse :

*Le 5° du I de l'article 81 quater du code général des impôts (CGI), issu 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 (« loi TEPA »), exonère d'impôt sur le revenu les éléments de rémunération versés aux **agents publics** au titre des **heures supplémentaires** qu'ils réalisent ou du **temps de travail additionnel effectif**, selon des modalités*

prévues par décret.

*L'article 1er du décret n° 2007-1430 du 4 octobre 2007 portant application aux agents publics de l'article 1er de la loi TEPA précitée, modifié par l'article 5 du décret n° 2008-76 du 24 janvier 2008, énumère **de façon limitative** les éléments de rémunération qui entrent dans le champ d'application de l'exonération prévue au 5° du I de l'article 81 quater du CGI. Ainsi, sont visées **les indemnités d'intervention en cours d'astreinte** versées en application de l'article 5 du décret n° 2000-815 du 25 août 2000, de l'article 5 du décret n° 2001-623 du 12 juillet 2001 et des articles 20 à 25 du décret n° 2002-9 du 4 janvier 2002 modifié.*

*Par suite, **les indemnités d'astreinte** versées aux magistrats en application du décret du 26 décembre 2003 ne sont pas susceptibles d'être exonérées d'impôt sur le revenu en application de l'article 81 quater du CGI.*

IV. Salaires versés aux salariés relevant d'un régime spécial au titre des heures supplémentaires ou complémentaires

100

Conformément au 6° du I de l'article 81 quater du CGI, les conditions d'application de la mesure d'exonération aux salaires versés aux autres salariés dont la durée du travail ne relève pas des dispositions du titre II du livre Ier de la troisième partie du code du travail ou du chapitre III du titre I^{er} du livre VII du code rural et de la pêche maritime, sont prévues par décret.

Remarque : Il s'agit du décret n° 2008-76 du 24 janvier 2008 pris pour l'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 (Loi « TEPA »), aux salariés relevant d'un régime spécial de sécurité sociale ou dont la durée de travail relève d'un régime particulier, publié au *Journal officiel* du 25 janvier 2008, pages 1330 et suivantes.

Ainsi, ce décret s'applique aux salariés :

- qui relèvent de dispositions particulières pour leur durée de travail et du régime général pour la protection sociale ;
- relevant d'un régime spécial de sécurité sociale mais dont leur durée de travail ne relevant pas de dispositions particulières ;
- relevant à la fois de dispositions particulières pour leur durée de travail et d'un régime spécial de sécurité sociale.

V. Cas particulier des apprentis

110

Conformément aux dispositions de l'article L6222-24 du code du travail, les apprentis sont soumis aux règles relatives à la durée du travail applicables dans l'entreprise, y compris lorsqu'il y a des heures d'équivalence. Par suite, les apprentis peuvent effectuer des heures supplémentaires au sens du premier alinéa de l'article L3121-22 du code du travail.

120

Cela étant, des dispositions particulières sont prévues pour les **apprentis de moins de 18 ans**. L'article L6222-25 du code du travail **plafonne la durée quotidienne de travail** pour ces derniers à **8 heures**. Ils ne peuvent effectuer **que 5 heures supplémentaires par semaine** après accord de l'inspecteur du travail et avis conforme du médecin du travail.

130

Les heures supplémentaires ainsi réalisées par les apprentis sont donc exonérées d'impôt sur le revenu.

140

Toutefois, il est rappelé que les apprentis bénéficient d'un **régime fiscal dérogatoire**. En effet, [l'article 81 bis du CGI](#) exonère d'impôt sur le revenu les salaires versés aux apprentis **dans la limite du montant annuel du salaire minimum de croissance (SMIC)** [cf. [BOI-RSA-CHAMP-20-50-50-X](#)].