RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-40-20120912
Date de publication : 12/09/2012

RSA - Champ d'application - Éléments du revenu imposable - Exonération des heures supplémentaires - Limites et conditions

Positionnement du document dans le plan :

RSA - Revenus salariaux et assimiles
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 4 : Limites et conditions d'exonération

Sommaire :

I. Montants pris en compte et plafonnement des majorations
A. Salariés à temps plein
1. Le cas général
2. Les salariés (cadres et non cadres) au forfait annuel
B. Salariés à temps partiel
C. Agents publics
II. Respect de la réglementation de la durée du travail
III. Dispositions visant à prévenir les abus
A. Non-substitution à des éléments de salaire
B. Abaissement des durées hebdomadaires de travail
1. Pour les entreprises n'ayant pas conclu de nouvel accord sur les modalités d'organisation du temps de travail
2. Pour les entreprises ayant conclu un nouvel accord sur les modalités d'organisation du temps de travail
C. Cas particulier des heures complémentaires effectuées de manière régulière

1

L'exonération de la rémunération des heures supplémentaires et complémentaires définies aux BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-10, BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-20, BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-30 est plafonnée à certains montants (voir au I et soumise au respect de certaines conditions cf. II et III.

I. Montants pris en compte et plafonnement des majorations

10

Le II de l'article 81 quater du code général des impôts (CGI) précise les montants pris en compte pour l'exonération, d'une part, pour les salariés de droit privé (cf. I-A et I-B) et, d'autre part, pour les agents publics (cf. I-C).

A. Salariés à temps plein

1. Le cas général

20

C'est l'intégralité de la rémunération des heures supplémentaires, c'est-à-dire la rémunération de base et ses compléments de rémunération, ainsi que la majoration de salaire versée au titre des heures supplémentaires, qui est exonérée.

Les compléments et accessoires de salaire calculés sur le salaire mensuel brut, majorations pour heures supplémentaires comprises, qui constituent directement une contrepartie du travail accompli pendant les heures supplémentaires et assimilés à un salaire ainsi que les primes liées au rendement individuel ou collectif sont exonérés d'impôt sur le revenu.

30

En tout état de cause, la mesure n'est pas applicable aux repos compensateurs de remplacement ou à la contrepartie obligatoire en repos donnés en lieu et place de la rémunération des heures supplémentaires.

40

Toutefois, lorsque les heures supplémentaires sont pour une part payées et pour l'autre part compensées par du repos compensateur de remplacement, le paiement direct de ces heures, et lui seul, est exonéré d'impôt sur le revenu.

50

En application des dispositions de l'article L3121-22 du code du travail et en l'absence de dispositions conventionnelles fixant un autre taux, lequel ne peut être inférieur à 10 %, les heures supplémentaires donnent lieu à une majoration de salaire de 25 % pour les huit premières heures (de la 36ème à la 43ème heure) et de 50 % au-delà.

60

La majoration de salaire au titre de l'heure supplémentaire est exonérée dans la limite des taux fixés par voie de convention collective ou d'accord professionnel ou interprofessionnel applicable. A défaut d'une telle convention collective ou d'un tel accord, en particulier lorsque les taux sont fixés par simple accord de groupe, d'entreprise ou d'établissement, la majoration est prise en compte dans la limite de 25 % pour les huit premières heures et de 50 % pour les heures suivantes.

Cela étant, lorsque le taux de majoration prévu par la convention collective ou l'accord professionnel ou interprofessionnel est inférieur au taux fixé par l'accord de groupe, d'entreprise ou d'établissement ou par décision unilatérale de l'employeur, c'est ce dernier taux qui est pris en compte pour le calcul de l'exonération, dans la limite toutefois des taux de majoration de droit commun de 25 % et 50 % précités.

2. Les salariés (cadres et non cadres) au forfait annuel

70

Pour les salariés relevant d'une convention de forfait établie en heures sur une base annuelle, la majoration de salaire au titre des heures supplémentaires exonérées est prise en compte dans la limite de 25 % de la rémunération horaire déterminée à partir du rapport entre la rémunération annuelle forfaitaire et le nombre d'heures de travail prévu dans le forfait, les heures incluses dans le forfait mais majorées étant pondérées en fonction des taux de majoration appliqués à leur rémunération.

Exemple : Un salarié est soumis à une convention de forfait en heures sur une base annuelle de 1 650 heures prévoyant une rémunération forfaitaire fixée à 50 000 €, les heures supplémentaires étant majorées de 30 %.

Les 43 heures supplémentaires au-delà de 1607 heures sont exonérées dans la limite de : 43 x 1,25 x (50 000 / [1 607 + (43 x 1,30)]) = 1 616,15 €.

80

Pour les salariés relevant d'une convention de forfait annuel en jours, l'exonération s'applique au salaire versé au titre des jours de travail supplémentaires effectués au-delà de 218 jours et ce, par jour de travail, dans la limite de la rémunération journalière déterminée à partir du rapport entre la rémunération forfaitaire annuelle et le nombre de jours de travail prévu dans le forfait, majoré de 25 %.

Exemple : Un salarié, soumis à une convention de forfait en jours sur une base annuelle de 210 jours prévoyant une rémunération forfaitaire fixée à 50 000 €, effectue 220 jours de travail.

La rémunération des deux jours supplémentaires de travail effectués au-delà de 218 jours est exonérée dans la limite de : 2 x [(50 000 / 210) x 1,25] = 595,24 €.

90

L'exonération est également applicable à la majoration de salaire versée, dans le cadre des conventions de forfait annuel en jours, 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.

Lorsque le salarié renonce à une partie de ses jours de repos en contrepartie d'une rémunération supplémentaire, le taux de la majoration applicable à la rémunération de ce temps de travail supplémentaire ne peut être inférieur à 10 %.

B. Salariés à temps partiel

100

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.

110

En application de l'article L3123-19 du code du travail, les heures complémentaires effectuées au-delà du dixième et dans la limite du tiers de la durée contractuelle calculée, le cas échéant, sur la période prévue par un accord collectif conclu dans le cadre de la loi n° 2008/789 du 20 août 2008, donnent lieu à une majoration de salaire de 25 %.

120

L'exonération des heures complémentaires s'applique à la rémunération ainsi qu'à la majoration même si celle-ci est versée au titre d'heures complémentaires réalisées dans la limite du dixième de la durée contractuelle calculée, le cas échéant, sur la période prévue par un accord collectif conclu dans le cadre de la loi précitée. La majoration est retenue dans la limite des taux fixés par voie de convention collective, d'accord professionnel ou interprofessionnel, ou d'accord collectif conclu dans le cadre de la loi précitée, applicable et, à défaut, dans la limite d'un taux de 25 %.

130

En ce qui concerne les heures complémentaires effectuées de façon régulière par les salariés à temps partiel cf. III-B .

C. Agents publics

140

Selon le 5° du I de l'article 81 quater du CGI, les éléments de rémunération versés aux agents publics titulaires ou non titulaires au titre des heures supplémentaires qu'ils réalisent ou du temps de travail additionnel effectif sont exonérés « selon les modalités prévues par décret ».

Le décret n° 2007-1430 du 4 octobre 2007 portant application aux agents publics 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, publié au Journal officiel du 5 octobre 2007, page 16354 et modifié par le décret n° 2010-1090 du 16 septembre 2010 et le décret n° 1356 du 11 novembre 2010 (art. 25, V) prévoit les dispositions applicables.

Pour le champ d'application de l'exonération, voir le BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-10 § 40.

II. Respect de la réglementation de la durée du travail

150

Le premier alinéa du III de l'article 81 quater du CGI conditionne le bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu au respect par l'employeur des dispositions légales et conventionnelles relatives à la durée du travail.

Cette mesure a pour objectif d'éviter le recours abusif aux heures supplémentaires. En effet, un salarié est tenu d'accomplir les heures supplémentaires et assimilées légalement décidées par l'employeur (notamment, respect des durées maximales du travail) dans la limite du contingent légal ou conventionnel applicable ou dans la limite prévue par décret en cas d'absence d'accord depuis la loi du 20 août 2008.

160

Ainsi, l'exonération n'est pas applicable notamment :

- aux heures supplémentaires effectuées au-delà des limites maximales fixées par la loi, les conventions ou accords collectifs, ou le décret en l'absence d'accord depuis la loi n° 2008-789 du 20 août 2008 ;

- aux heures supplémentaires effectuées illégalement, notamment le dimanche ou de nuit sans autorisation préalable ;

- en cas de non-respect par l'employeur de ses obligations déclaratives relatives à la durée du travail.

170

Les heures supplémentaires réalisées illégalement n'ouvrent pas droit à exonération pour les seuls salariés concernés.

> **Remarque :** Les rémunérations exonérées à tort seront imposées sans application des pénalités lorsque l'erreur n'est pas imputable aux salariés concernés cf. n°25 du questions-réponses joint à la circulaire DSS/5B/2007/422 du 27 novembre 2007.

En revanche, pour ces salariés, la rémunération relative aux heures supplémentaires légalement accomplies, par exemple celles effectuées dans les limites maximales légales, conventionnelles ou conformément au décret en l'absence d'accord depuis la loi n° 2008-789 du 20 août 2008 précitée, bénéficie de l'exonération.

III. Dispositions visant à prévenir les abus

180

Trois dispositions sont prévues afin de prévenir les abus.

A. Non-substitution à des éléments de salaire

190

La mesure n'est pas applicable lorsque la rémunération, versée au titre des heures supplémentaires ou complémentaires ainsi que des jours auxquels le salarié aura renoncé, se substitue à d'autres éléments de rémunération, à moins qu'un délai de douze mois ne se soit écoulé entre le dernier versement de l'élément de rémunération en tout ou partie supprimé et le premier versement de la rémunération des heures supplémentaires éligibles au dispositif d'exonération.

200

L'objectif poursuivi par ces dispositions, prévues au premier alinéa du III de l'article 81 quater du CGI, est d'éviter la suppression d'un élément de rémunération existant (prime de résultat, par exemple) au bénéfice de l'accomplissement d'heures supplémentaires ou complémentaires exonérées.

210

Ce principe de non-substitution s'applique ainsi dans les mêmes conditions que celles prévues en matière d'épargne salariale cf. circulaire interministérielle relative à l'épargne salariale du 14 septembre 2005, publiée au Journal officiel du 1er novembre 2005, dossier « intéressement », fiche 2, page 17.

B. Abaissement des durées hebdomadaires de travail

220

La loi n° 2008-789 du 20 août 2008 précitée permet aux entreprises de conclure un nouvel accord sur l'aménagement du temps de travail.

1. Pour les entreprises n'ayant pas conclu de nouvel accord sur les modalités d'organisation du temps de travail

230

L'exonération d'impôt sur le revenu n'est pas applicable à la rémunération d'heures qui n'auraient pas été des heures supplémentaires sans abaissement, après le 20 juin 2007, soit de la limite haute de modulation dans les entreprises ayant opté pour la modulation du temps de travail, soit du plafond hebdomadaire pour l'octroi de « jours RTT ».

L'objectif est d'éviter une réduction artificielle du temps de travail dans l'entreprise compensée par un volume d'heures supplémentaires ayant pour effet de maintenir l'horaire antérieur.

240

Ces dispositions, qui visent à prévenir des abus, n'interdisent pas aux entreprises qui le souhaitent de procéder, pour des raisons propres à leur organisation interne, à un abaissement des durées hebdomadaires de travail prévues dans les accords concernés de modulation (« limite haute ») ou de réduction du temps de travail par l'attribution sur l'année de jours de repos (« plafond »).

250

Toutefois, la rémunération des heures supplémentaires ainsi effectuées entre la durée hebdomadaire résultant de cet abaissement (qui, par hypothèse, intervient après le 20 juin 2007) et la durée hebdomadaire prévue antérieurement à celui-ci, ne bénéficiera pas de l'exonération d'impôt sur le revenu.

> **Exemple :** Par avenant, postérieur au 20 juin 2007, à un accord d'entreprise de modulation du temps de travail, la limite hebdomadaire supérieure de 44 heures est réduite à 41 heures. Les 42 ème, 43ème et 44ème heures de travail ne seront pas éligibles à l'exonération, dès lors qu'elles ont été effectuées en deçà de la limite haute antérieure.

260

En revanche, lorsqu'un accord à durée déterminée arrive à expiration ou lorsqu'un accord à durée indéterminée est dénoncé après le 20 juin 2007, et que le nouvel accord conclu fixe une limite haute de modulation inférieure à celle qui était prévue dans le précédent accord, les heures supplémentaires effectuées au-delà de la nouvelle limite haute sont éligibles à l'exonération d'impôt sur le revenu.

2. Pour les entreprises ayant conclu un nouvel accord sur les modalités d'organisation du temps de travail

270

L'article 81 quater III du CGI dans sa rédaction postérieure à la date de la publication de la loi du 20 août 2008 précitée prévoit que l'exonération n'est pas applicable « à la rémunération des heures qui n'auraient pas été des heures supplémentaires sans abaissement, après le 20 Juin 2007, de la limite haute hebdomadaire mentionnée à l'article L3122-4 du code du travail ».

C. Cas particulier des heures complémentaires effectuées de manière régulière

280

En application de l'article L3123-15 du code du travail, lorsque, pendant une période de douze semaines consécutives ou pendant douze semaines au cours d'une période de quinze semaines, ou

sur la période prévue par un accord collectif conclu sur le fondement de l'article L3122-2 du code du travail si elle est supérieure, l'horaire moyen réellement effectué par un salarié a dépassé de deux heures au moins par semaine, ou l'équivalent mensuel de cette durée, l'horaire prévu dans son contrat de travail, cet horaire doit être modifié, sous réserve d'un préavis de sept jours et sauf opposition du salarié.

290

En cohérence avec ces dispositions, le III de l'article 81 quater du CGI prévoit que l'exonération d'impôt sur le revenu n'est pas applicable aux heures complémentaires accomplies de manière régulière au sens de l'article L3123-15 précité, sauf si elles ont été entièrement intégrées à l'horaire contractuel de travail pendant une durée minimale.

Cette durée minimale est fixée, par l'article 38 septdecies de l'annexe III au CGI, issu de l'article 4 du décret n° 2007-1380 du 24 septembre 2007 publié au Journal officiel du 25 septembre 2007 pages 15700 et suivantes, à six mois réduite, le cas échéant, à la durée restant à courir du contrat de travail si celle-ci est inférieure.

300

Exemple 1 : L'horaire contractuel d'un salarié en CDI est de 110 heures par mois. L'horaire effectif au cours des mois de janvier, février et mars de l'année N est de 120 heures. En avril de l'année N, un avenant au contrat de travail est signé, portant l'horaire contractuel de travail à 120 heures.

Les conditions de l'article 38 septdecies de l'annexe III au CGI étant ainsi respectées, la rémunération des heures complémentaires effectuées au cours des douze dernières semaines précédant la modification du contrat de travail est exonérée. A compter du 1er avril de l'année N, ces mêmes heures ayant été intégrées à l'horaire contractuel de travail, elles ne sont plus des heures complémentaires ; dès lors, elles n'ouvrent plus droit à l'exonération d'impôt sur le revenu.

Exemple 2 : Le cas de figure est le même que dans l'exemple 1, mais le contrat de travail n'est pas modifié. Dans ces conditions, les heures complémentaires effectuées en janvier, février et mars de l'année N ne sont pas exonérées.

Exemple 3 : Le cas de figure est le même que dans l'exemple 1. En avril de l'année N, un avenant au contrat de travail est signé, qui porte l'horaire contractuel de travail à 120 heures. Mais, en juillet de l'année N, un nouvel avenant est signé, qui ramène l'horaire contractuel à 110 heures.

La « consolidation » contractuelle des heures complémentaires effectuées de manière régulière pour une durée minimale de six mois, prévue par l'article 38 septdecies de l'annexe III au CGI, n'a pas été respectée. En conséquence, les heures complémentaires effectuées en janvier, février et mars de l'année N ne sont pas exonérées.