
TAXE SUR LES SALAIRES

Les employeurs soumis à la taxe sur les salaires (TS) sont ceux qui « **ne sont pas assujettis à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90% au moins de leur chiffre d'affaires (CA) au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations** » (article 231-1 du CGI).

- La TS peut impacter **les sociétés ayant un faible CA, les start-up, les sociétés en phase de recherche ou de tests produits pour leur future commercialisation, dont les recettes et produits comprennent notamment des subventions non soumises à TVA (hors champ).**

Pour déterminer si l'employeur est soumis à TVA au moins 90% de son CA, il est nécessaire de retenir le total des recettes et autres produits, y compris ceux correspondant à des opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

- **Ayant un caractère exceptionnel**, ne sont pas pris en compte, les recettes et autres produits réalisés dans le cadre d'une transmission d'universalité totale ou partielle de biens et de services (article 257 bis du CGI).
- Les subventions non imposables à la TVA doivent être prises en compte dans le calcul du CA. Les subventions **qui sont des produits au sens comptable** doivent être prises en compte dans le calcul du CA.

Lorsque la référence à N-1 est, soit impossible, soit susceptible d'aboutir à des anomalies (variation importante des conditions d'activité de l'entreprise (fusion ou cession d'une branche d'activité)), les entreprises peuvent déterminer leur rapport d'assujettissement à la TS d'après les données de l'année du paiement des rémunérations (N).

- *Les demandes sont adressées au SIE et sont instruites comme une réclamation.*

L'assiette de la TS pour les assujettis partiels à la TVA est obtenue en multipliant les rémunérations imposables par le rapport existant, au titre de l'année civile précédant celle du paiement de ces rémunérations, entre (rapport d'assujettissement) :

- ✓ le CA qui n'a pas été passible de la TVA : recettes et produits n'ayant pas ouvert droit à déduction de TVA.
- ✓ le CA total : recettes et produits y compris ceux correspondant à des opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

Les livraisons de biens et les prestations de services imposées à la TVA doivent être prises en compte l'année au cours de laquelle intervient leur exigibilité à la TVA et, les livraisons et prestations exonérées ou hors du champ TVA doivent être prises en compte l'année au cours de laquelle l'exigibilité serait intervenue si ces opérations avaient été soumises à la TVA.

- Les autres flux financiers situés hors du champ d'application de la TVA (subventions, dividendes, etc.) sont pris en compte dans le rapport d'assujettissement de l'année au cours de laquelle intervient **l'encaissement desdites sommes** (BOI-TPS-TS-20-30 n° 60, 06.04.2016).



Les sommes figurant au numérateur et au dénominateur du rapport d'assujettissement à la TS correspondent à l'ensemble des recettes et produits se rapportant à des opérations situées hors champ TVA. Il s'agit notamment (BOI-TPS-TS-20-30 n° 90, 30.03.2022) :

- ✓ des recettes financières : dividendes, bénéfices distribués par les sociétés de l'article 8 du CGI, produits financiers (transfert de charge exclus) ;
- ✓ des taxes et impôts perçus pour financer tout ou partie de l'activité de leurs bénéficiaires.
 - En matière de TVA, les recettes et produits situées hors champ TVA (dividendes) ne sont pas pris en compte dans calcul du coefficient de déduction, ne dégradant pas le droit à déduction du redevable.

Les sommes afférentes à certaines opérations ne sont pas ajoutées au numérateur et au dénominateur du rapport d'assujettissement à la TS. Il s'agit notamment (BOI-TPS-TS-20-30 n° 100, 30/03/2022) :

- ✓ des cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels, que ces cessions soient imposées ou exonérées de la TVA ;
 - Non réalisé dans le cadre de son activité économique habituelle.
- ✓ des débours, prestations de services internes, livraisons à soi-même ;
- ✓ des produits des opérations immobilières et financières exonérées de la TVA à la condition que ce **produit représente au total 5% au plus du montant total du CA total du redevable.**

La taxe n'est pas due lorsque son montant annuel n'excède pas 1.200€ et une décote s'applique si elle est inférieure à 2.040€ (égale aux trois quarts de la différence entre 2 040 € et ce montant).

→ Mais, le dépôt de la déclaration reste obligatoire.

SECTEURS DISTINCTS ACTIVITE :

Lorsque des secteurs distincts d'activité au regard de la TVA existent (attention formalisme), **il en est obligatoirement tenu compte pour le calcul de la taxe sur les salaires.**

→ Les redevables, dont les produits financiers excèdent le seuil de 5% du total de ses recettes et produits, **peuvent, pour les seuls besoins de la taxe sur les salaires, constituer un secteur « financier »** sous réserve que ce secteur dispose de moyens propres en personnel et en matériel pour la réalisation des opérations financières.

Aucun formalisme n'est applicable spécifiquement à la taxe sur les salaires, le fait que la société ait constitué des secteurs apparaîtra directement sur la déclaration (formulaire N° 2502) :

I. LIQUIDATION DE LA TAXE pour l'année (ensemble des établissements)

du 01/01/2025 au 31/12/2025 (si début d'activité, cession, cessation ou décès)

Multi secteur Secteur unique

| Salaires Imposables | N° ligne | Désignation | Codes lignes | Secteur unique ou 1 ^{er} secteur | 2 ^e secteur | 3 ^e secteur | personnel commun | Total des colonnes de l'ensemble des secteurs |
|---------------------|----------|--|--------------|---|------------------------|------------------------|------------------|---|
| Métropole | 01 | Base taux normal | A | | | | | |
| | 02 | Base 1 ^{er} taux majoré | A1 | | | | | |
| | 03 | Base 2 ^e me taux majoré | A2 | | | | | |
| DOM | 04 | Base taux normal (Guadeloupe, Martinique, Réunion) | B | | | | | |
| | 05 | Base taux normal (Guyane, Mayotte) | C | | | | | |
| Métropole | 06 | A x 4,25 % | D0 | | | | | |
| | 07 | A1 x 4,25 % | D1 | | | | | |
| | 08 | A2 x 9,35 % | D2 | | | | | |
| | 09 | B x 2,95 % | E | | | | | |
| | 10 | C x 2,55 % | F | | | | | |
| | 11 | Ligne de report DZ4E1F | G | | | | | |
| TOTAL | 12 | Pourcentage d'imposition | H | | | | | |
| | 13 | Total taxe sur les salaires | I | | | | | |

Pour qu'un salarié soit **rattaché à un secteur d'activité**, il est nécessaire qu'il soit affecté de manière **permanente et exclusive** à ce secteur. En l'absence d'affectation à un secteur, le **rapport d'assujettissement général** (société) sera appliqué sur l'intégralité de sa rémunération.

DIRIGEANTS :

Entrent dans le champ d'application de la taxe sur les salaires (TS), les rémunérations versées aux dirigeants de sociétés désignés à l'article 80 ter du CGI :

- Dans les sociétés anonymes : président du conseil d'administration ; directeur général ; administrateur provisoirement délégué ; aux membres du directoire ; à tout administrateur ou membre du conseil de surveillance chargé de fonctions spéciales ;
- Dans les SAS : présidents et dirigeants ;
- Dans les sociétés à responsabilité limitée : aux gérants minoritaires et égalitaires ;
- Dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés : aux dirigeants soumis au régime fiscal des salariés ;
- Dans toute entreprise : à toute personne occupant un emploi salarié dont la rémunération totale excède la plus faible des rémunérations allouées aux dirigeants de cette entreprise. Toutefois, il n'est pas tenu compte des rémunérations versées aux administrateurs ou aux membres du conseil de surveillance chargés de fonctions spéciales pour l'application de cette disposition.

La **JP a statué sur le sort des dirigeants de holding mixte (pouvant être appliqué pour les dirigeants de société commerciale)** ayant un secteur financier non soumis à la TVA et un secteur « prestations aux filiales » soumis à la TVA (CE 08.06.2011 n° 331848, 331849, 341018 et 340863). La CE juge que la TS **des dirigeants affectés à plusieurs secteurs doit être établie en appliquant à leurs rémunérations le rapport existant entre le CA qui n'a pas été passible de la TVA et le CA total (rapport assujettissement société)**.

- En raison du caractère transversal des attributions des dirigeants, leurs rémunérations sont présumées être également affectées au secteur financier.

Mais, s'il résulte des éléments produits par l'entreprise que **certains de ses dirigeants** n'ont pas d'attribution dans le secteur financier, notamment lorsque, compte tenu de l'organisation adoptée, l'un d'entre eux est **dépourvu de tout contrôle et responsabilité en la matière**, la rémunération de ce dirigeant doit être regardée comme relevant **entièrement des secteurs passibles de la TVA** (hors du champ de la TS).

BOI-TPS-TS-20-30 n° 195, 06.04.2016 : cette JP a été reprise dans le BOI : « il sera nécessaire de démontrer qu'un dirigeant n'a pas juridiquement le pouvoir d'exercer le contrôle et la responsabilité du secteur financier ».

- Par retour d'expérience, **cette preuve est difficile à apporter et concerne l'éviction totale d'un dirigeant.**

SALARIES AFFECTES A PLUSIEURS SECTEURS :

Pour les personnels concurremment affectés à plusieurs secteurs, la TS doit être établie en appliquant à leurs rémunérations le rapport existant pour l'entreprise dans son ensemble entre le CA qui n'a pas été passible de la TVA et le CA total (**rapport assujettissement société**).

SUBVENTIONS :

Les **subventions non imposables à la TVA doivent être prises en compte dans tous les cas pour le calcul du rapport d'assujettissement à la TS**, y compris lorsque le redevable dispose par ailleurs d'un droit à déduction intégral en matière de TVA (BOI-TPS-TS-20-30 n°160, 30/03/2022).

- Les **subventions à caractère exceptionnel et les subventions d'équipement ne sont pas prises en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement à la TS.**

SUBVENTION D'EQUIPEMENT :

Il existe sur le plan comptable trois catégories de subventions, les subventions d'exploitation, les subventions d'équilibre et les **subventions d'investissement**. Ces dernières sont celles dont bénéficie **la société en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subvention d'équipement)** ou de financer des activités à long terme (autres subventions d'investissement).

Les **subventions d'équipement sur le plan fiscal font partie des subventions d'investissement au sens comptable**. Sur le plan comptable, les subventions d'équipement peuvent :

- être prises en compte immédiatement en produit exceptionnel au compte 77 ;
- ou être étalées par le biais du **compte 131 « subventions d'investissement »** si elles sont destinées à acquérir ou produire des valeurs immobilisées ou à financer des activités à long terme.

Sur le plan fiscal, les subventions d'équipement reçues constituent, par principe, un produit imposable de l'exercice au cours duquel elles sont acquises (article 38-2 du CGI)

- Par exception, les subventions publiques d'équipement peuvent être imposables soit en totalité au titre de l'exercice de leur attribution soit, sur option, de manière étalée en fonction du caractère amortissable ou non de l'immobilisation en cause (article 42 septies du CGI).
- Par exception, les aides publiques à la recherche affectées au financement de dépenses de recherche et de développement qui sont comptabilisées en immobilisation sont rattachées aux résultats imposables au rythme de l'amortissement des immobilisations correspondantes (article 236 I bis du CGI).

A contrario, les subventions d'exploitation sont celles dont bénéficie la société pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation. Elles sont prises en compte immédiatement en produit imposable.

SUBVENTION EXCEPTIONNELLE :

Le caractère exceptionnel d'une subvention s'apprécie chez le bénéficiaire et qu'elle doit répondre aux conditions suivantes (BOI-TPS-TS-20-30 n°160, 30/03/2022) :

- elle doit constituer une **aide non répétitive** dont le versement peut être échelonné ;
- elle doit être destinée à **financer une dépense précise ou à soutenir une opération particulière** ;
- son montant doit être **accessoire au regard des recettes normales de l'entreprise**.

L'administration fiscale vise notamment les aides à **caractère forfaitaire reçues à titre exceptionnel** par des entreprises pour le **développement de la recherche ou de l'innovation**, y compris les abandons d'avances qui, lors de leur octroi, sont remboursables en cas de succès.

START-UP :

La TS pour les start-ups, les sociétés en phase de recherche ou de tests produits pour leur future commercialisation, percevant des subventions de recherche a fait l'objet d'une réponse ministérielle. Il a été précisé que le fait de considérer les **aides à caractère forfaitaire reçues à titre exceptionnel pour le développement de la recherche ou de l'innovation comme des aides exceptionnelles, non prises en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement à la TS**, permet de relativiser l'impact des principes d'assujettissement de TS (Question n°5259 au Ministère de l'économie – JOAN 20.03.2018).

- Le fait d'écarter les subventions perçues par les start-ups dégageant peu de CA et bénéficiant de subventions pour plus de 10% de leur CA total permet de limiter l'assujettissement à la TS.

JEI :

Interrogé sur le cas des **JEI débutant fréquemment leur activité par une première phase de recherche, au cours de laquelle elles ne perçoivent aucun CA (phase d'amorçage)**, et sur la condition tenant au caractère accessoire au regard des recettes normales de l'entreprise permettant de qualifier une subvention d'exceptionnelle, il a été précisé que les aides non répétitives perçues pour le développement de la recherche ou de l'innovation d'une opération déterminée par des entreprises durant une phase de recherche au cours de laquelle elles ne perçoivent aucun CA **n'ont pas à être prises en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement** (Question n°18639 au Ministère de l'économie et des finances – JOAN 09.04.2019).

- Les JEI qui ne dégageraient aucun CA dans leur phase d'amorçage au cours de l'année civile précédant le versement des rémunérations, ou qui réaliseraient un CA inférieur aux limites définies à l'article 293 B du CGI (franchise en base), seraient exonérées de la TS (article 231 du CGI).

L'Administration a confirmé **que quel que soit leur montant, les aides non répétitives perçues pour le développement de la recherche ou de l'innovation d'une opération déterminée par des JEI durant une phase de recherche, n'ont pas à être prises en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement.**

- **Il n'est pas nécessaire de s'interroger sur le caractère accessoire des sommes** au regard des autres recettes de l'entreprise et cela indépendamment du CA que ces JEI pourraient déjà réaliser dans leur phase de développement (Rép. min. n° 10669 : JOAN 12.03.2024, p. 1845, P. Midy).

MICRO-ENTREPRISES :

Sont exonérées de la taxe sur les salaires, les rémunérations versées par les employeurs dont le CA réalisé au cours de l'année civile précédant le versement de ces rémunérations n'excède pas les limites suivantes :

- 91.900€ (85 000€ en 2025) pour les activités de vente de biens corporels, de ventes à consommer sur place ou de fourniture de prestations d'hébergement ;
- 36.800€ (37.500€ en 2025) pour les autres activités de prestations de services.

En pratique, l'exonération concerne peu de redevables puisque souvent ils ne sont pas employeur ou bénéficiaire de la franchise d'impôt propre à la TS (TS non due si inférieure à 1.200€).

Attention, les personnes qui bénéficient de la franchise en base de TVA ne bénéficient pas, pour ce seul motif, de l'exonération de TS puisqu'au niveau de la TS, le CA à retenir n'est pas celui qui est à prendre en considération pour l'application de la franchise en base mais l'ensemble des recettes et autres produits, y compris ceux qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA (dividendes, subventions non imposables à la TVA, etc.).