

Fiche-60 : Taxe sur les salaires

Publiée le 8 juin 2023

Table des matières

Points clés	3
Professionnels employeurs concernés.....	3
Base d'imposition	4
Montant de la taxe sur les salaires	5
Barèmes 2023 de la taxe sur les salaires.....	5
Franchise	6
Décote	7
Obligations déclaratives et de paiement.....	7
Périodicité des versements.....	7
Régularisation annuelle.....	8
En savoir plus	9
Cas particulier des médecins conventionnés.....	9
Cas particulier de l'employeur assujetti à la TVA sur moins de 90 % de son chiffre d'affaires	9
Rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.....	9
Chiffre d'affaires de référence.....	10
Secteurs d'activités d'instincts en matière de TVA.....	11
Articulation du rapport d'assujettissement avec les taux majorés de la taxe.....	11
Mesure « anti-ressaut »	12
Les textes	13
Législation et réglementation	13
Doctrines administratives.....	13
Jurisprudence.....	13

Points clés

1 - Lorsqu'il emploie des salariés, le professionnel libéral est susceptible d'être redevable de la taxe sur les salaires.

Professionnels employeurs concernés

2 - Le professionnel qui verse des rémunérations est redevable de la taxe sur les salaires dans les cas suivants :

- il est établi en France (métropole ou DOM) ;
- il n'est pas assujetti à la TVA l'année du versement des rémunérations (année N) ;
Cela concerne les employeurs qui exercent des activités hors champ de la TVA ou qui sont dans le champ mais en sont exonérés.
- il a été assujetti à la TVA sur moins de 90 % de ses recettes au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations (année N-1).
Dans ce dernier cas, la taxe est due partiellement, à raison du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires (il s'agit du rapport existant au titre de cette année de référence entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total).

Voir également

Fiche-61 : Les règles générales d'application de la TVA aux praticiens libéraux

Fiche-64 : La franchise de TVA

Avec une lecture a contrario du texte, les juges du fond considèrent qu'échappent à la taxe sur les salaires :

- les professionnels qui sont assujettis en totalité à la TVA, l'année du versement des rémunérations ;
- les employeurs soumis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires l'année précédant le versement des rémunérations ;
- ainsi que les professionnels employeurs dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédant le paiement des rémunérations n'excède pas les limites de la franchise en base de TVA.

Important

Le Conseil d'État clarifie, dans une décision du 31 mars 2023, l'interprétation des dispositions du texte légal. Ainsi, pour ne pas être redevable de la taxe sur les salaires au titre des rémunérations payées au cours d'une année civile, les professionnels doivent :

- non seulement être assujettis cette année-là à la TVA sur une partie au moins de leur chiffre d'affaires,
- mais aussi l'avoir été l'année précédente à hauteur d'au moins 90 % de leur chiffre d'affaires.

Base d'imposition

3 - L'assiette de la taxe est constituée par le montant brut des rémunérations versées à l'ensemble du personnel durant l'année civile.

Les rémunérations imposables à la taxe sur les salaires sont celles retenues pour la détermination de l'assiette de la CSG. Cette référence à la CSG conduit à inclure dans l'assiette de la taxe toutes les sommes considérées comme des rémunérations au sens de la réglementation sociale, sauf exonérations prévues par la loi fiscale.

Sont ainsi exonérés les avantages en matière d'actionnariat salarié (gains de levée d'option lors de la souscription ou de l'achat d'actions, gains d'acquisition dans le cadre de l'attribution d'actions gratuites).

Parmi les rémunérations imposables à la taxe, il y a notamment :

- les salaires, primes, avantages en nature en espèces ;
- les indemnités de congés payés ;
- les cotisations salariales ;
- les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail ou de la modification du contrat ;
- les sommes versées au titre de l'intéressement ou de la participation ;
- les abondements versés par l'entreprise au titre du plan d'épargne entreprise (PEE) ou pour la souscription d'actions de sociétés ;
- les indemnités versées à l'occasion de la cessation de leurs fonctions aux dirigeants et mandataires sociaux pour la part supérieure à deux fois le plafond annuel de la sécurité sociale (soit 87 984 € pour 2023) ;
- les rémunérations versées aux dirigeants de sociétés relevant du régime général de sécurité sociale.

⚠ Important

La réduction de l'assiette de la CSG n'est pas applicable à l'assiette de la taxe sur les salaires.

Pour mémoire, l'assiette de la CSG est réduite d'un montant de 1,75 % sur les revenus bruts, pour leur montant inférieur à quatre fois le plafond annuel de sécurité sociale, soit 175 968 € en 2023).

À l'inverse, sont exclues de l'assiette de la taxe sur les salaires toutes les sommes expressément exclues de l'assiette de la CSG. Tel est le cas :

- des salaires versés au titre d'un contrat d'apprentissage ;
- des revenus de remplacement.

Il s'agit des indemnités temporaires et prestations servies aux victimes d'accident du travail en exécution de la législation sur les accidents du travail et les maladies professionnelles des salariés, des indemnités journalières versées aux salariés en cas de maladie, et plus généralement toute somme correspondant à des prestations de sécurité sociale versée par l'entremise de l'employeur.

Par ailleurs, certaines sommes sont exonérées en raison de la nature des rémunérations concernées. Il s'agit notamment :

- des rémunérations versées aux salariés bénéficiaires d'un contrat d'accompagnement dans l'emploi ou d'un contrat d'avenir ;
- des rémunérations des salariés impatriés ;

- des avantages en cas de souscription à une augmentation de capital réservée aux adhérents d'un PEE.

Montant de la taxe sur les salaires

- 4 -** Le professionnel employeur peut se trouver dans l'une des trois situations suivantes :
- s'il a été imposé à la TVA sur 90 % au moins de son chiffre d'affaires en année N-1 : il échappe totalement à la taxe sur les salaires en année N ;
 - s'il n'est pas imposé à la TVA du tout en année N : il est intégralement passible de la taxe sur les salaires en année N ;
 - s'il assujetti à la TVA sur moins de 90 % de son chiffre d'affaires : il est imposé à la taxe sur les salaires sur une base réduite.

En effet, dans ce cas, l'assiette de la taxe de l'année N est obtenue en multipliant le montant total des rémunérations imposables par le rapport existant en N-1 entre les recettes n'ayant pas ouvert droit à déduction de la TVA et le total des recettes. C'est le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires. Voir rubrique « En savoir plus ».

Barèmes 2023 de la taxe sur les salaires

- 5 -** En métropole, le barème de la taxe est le suivant :

Rémunération annuelle	Taux applicable
De 0 € à 8 572 €	4,25 %
De 8 573 € à 17 114 €	8,50 %
Au-delà de 17 114 €	13,60 %

Dans les DOM, il est appliqué un taux unique mais qui varie selon les départements :

Départements d'outre-mer	Taux applicable
Guadeloupe Martinique Réunion	2,95 %
Guyane Mayotte	2,55 %

L'assiette de la taxe est constituée :

- par l'ensemble des rémunérations imposables versées par le professionnel employeur ;
- multiplié par le rapport d'assujettissement lorsqu'il est assujetti à la TVA sur moins de 90 % de son chiffre d'affaires.

⚠ Important

Le montant des majorations de la taxe sur les salaires est déterminé mensuellement, en fonction des salaires individuels payés au cours du mois. La régularisation des droits dus s'effectue annuellement.

Pour le calcul de la taxe, les limites d'application des taux majorés de 8,50 %, et 13,60 %, fixées pour l'année, sont ainsi ramenées à un douzième.

Autrement dit, le barème applicable aux rémunérations mensuelles s'établit comme suit :

Rémunération mensuelle	Taux applicable
Inférieure ou égale à 714 €	4,25 %
Supérieure à 714 € et inférieure ou égale à 1 426 €	8,50 %
Supérieure à 1 426 €	13,60 %

🔍 Exemple

Un professionnel libéral a versé à deux de ses salariés au cours du mois de mars les rémunérations brutes suivantes : 1 000 € et 5 000 €.

La taxe sur les salaires due au titre du mois de mars est calculée comme suit :

Pour le premier salarié :

- Montant résultant du taux normal : $1\,000\ € \times 4,25\ \% = 42,50\ €$
- Montant résultant du premier taux majoré (8,5 % - 4,25 % = 4,25 %) : $(1\,000\ € - 714\ €) \times 4,25\ \% = 12,16\ €$
- Le montant de la rémunération étant inférieur à 1 426 €, il n'y a pas de majoration au taux de 9,35 % (13,60 % - 4,25 %) ;

Total de la taxe sur les salaires : $42,50\ € + 12,16\ € = 55,10\ €$.

Pour le deuxième salarié :

- Montant résultant du taux normal : $5\,000\ € \times 4,25\ \% = 212,50\ €$
- Montant résultant du premier taux majoré (4,25 %) : $(1\,426\ € - 714\ €) \times 4,25\ \% = 30,26\ €$
- Montant résultant du deuxième taux majoré (9,35 %) : $(5\,000\ € - 1\,426\ €) \times 9,35\ \% = 334,17\ €$

Le montant total de la taxe sur les salaires s'élève donc à $212,50\ € + 30,26\ € + 334,17\ € = 576,93\ €$.

Franchise

6 - La taxe sur les salaires n'est pas due lorsque son montant annuel n'excède pas 1 200 €.

⚠ Important

Les professionnels bénéficiant de la franchise ne sont tenus ni de déclarer ni de liquider la taxe. Ils ne sont pas tenus non plus de déposer chaque mois ou chaque trimestre le relevé de versement provisionnel.

Décote

7 - Lorsque le montant annuel de la taxe due est supérieur à 1 200 € sans excéder 2 040 €, l'impôt exigible fait l'objet d'une décote égale aux trois quarts de la différence entre 2 040 € et ce montant.

Q Exemple

La taxe sur les salaires due par un professionnel libéral s'élève à 1 400 €. Ce montant étant compris entre 1 200 € et 2 040 €, il bénéficie d'une décote.

Le montant de la décote est égal à $\frac{3}{4} \times (2\,040 - 1\,400)$, soit 480 €.

Le montant de taxe sur les salaires à payer est donc de $1\,400 \text{ €} - 480 \text{ €} = 920 \text{ €}$.

⚠ Important

Les professionnels bénéficiaires de la décote ne sont pas dispensés de verser les acomptes de la taxe sur les salaires en cours d'année. En pratique, la décote ne s'applique que lors de la régularisation annuelle de la taxe, sur la déclaration annuelle de liquidation et régularisation de la taxe sur les salaires (formulaire n° 2502) déposée le 15 janvier de l'année suivante.

Toutefois, pour éviter de faire une avance de trésorerie trop importante, il est possible d'ajuster, dans certaines conditions, les versements mensuels ou trimestriels.

La périodicité des versements dépend du montant de la taxe due au titre de l'année précédente.

Obligations déclaratives et de paiement

Périodicité des versements

8 - Sauf si le professionnel bénéficie de la franchise, la taxe fait l'objet de versements provisionnels mensuels ou trimestriels ou d'un seul versement annuel, selon le montant de la taxe due au titre de l'année précédente :

Taxe due en N-1	Périodicité des versements en N
Inférieure à 4 000 €	Annuelle (dans les 15 premiers jours de l'année suivante)
Comprise entre 4 000 et 10 000 €	Trimestrielle (dans les 15 premiers jours du trimestre suivant)
Supérieure à 10 000 €	Mensuelle (dans les 15 premiers jours du mois suivant)

Chaque versement provisionnel (qu'il soit mensuel ou trimestriel) est accompagné d'un relevé de versement provisionnel (formulaire n° 2501).

Ce formulaire doit être télétransmis au titre de chaque mois ou trimestre pour lequel la taxe est due, à l'exception du dernier mois ou trimestre civil. En effet, le dernier versement

est inclus dans la régularisation de taxe qui accompagne la déclaration annuelle de liquidation et régularisation de taxe sur les salaires n° 2502.

Par ailleurs, le professionnel bénéficie de modalités particulières de paiement des sommes dues pendant la période des congés payés.

Régularisation annuelle

9 - Une régularisation annuelle de la taxe sur les salaires est opérée dans les conditions suivantes :

- lorsque l'ensemble des droits exigibles au titre de la taxe sur les salaires est supérieur au montant des sommes versées, le professionnel doit effectuer spontanément un versement complémentaire accompagnant la déclaration annuelle de liquidation et régularisation de la taxe sur les salaires (formulaire n° 2502) ;
- lorsque le montant des droits dus est inférieur aux sommes versées, l'employeur doit adresser au service des impôts des entreprises la déclaration n° 2502, en précisant s'il demande le remboursement de l'excédent de la taxe ou s'il utilise cet excédent pour acquitter les versements provisionnels dus postérieurement.

⚠ Important

L'employeur peut également demander l'imputation totale ou partielle de l'excédent des versements provisionnels de taxe sur les salaires sur une échéance future d'un autre impôt professionnel encaissé par la DGFIP. A cet effet, il doit souscrire une demande d'imputation d'une créance fiscale via le formulaire n° 3516.

Ce formulaire n° 3516 doit être envoyé au service des impôts des entreprises au plus tard 30 jours avant l'échéance que l'entreprise souhaite régler.

La déclaration doit être déposée au plus tard le 15 janvier de l'année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est due.

Enfin, la taxe fait l'objet d'un télérèglement.

En savoir plus

Cas particulier des médecins conventionnés

10 - Par tolérance, les médecins conventionnés pratiquant les tarifs fixés par la convention (secteur I) qui relèvent du régime micro-BNC sont autorisés, lorsqu'ils ne disposent que d'un seul employé de maison, à comprendre dans leurs frais professionnels une somme au plus égale à la moitié de la rémunération versée à cet employé (charges sociales comprises). Ils ne paient pas la taxe sur les salaires normalement dû à raison de cette fraction.

Toutefois, pour bénéficier de cette mesure, il faut que les intéressés acceptent l'ensemble du dispositif de détermination de leurs frais professionnels.

Ainsi la tolérance administrative ne peut pas jouer pour :

- un médecin conventionné du secteur I qui refuserait, pour tout ou pour partie, l'application du régime spécifique de détermination des frais professionnels ;
- un médecin conventionné du secteur II ;
- un médecin placé sous le régime de la déclaration contrôlée ;
- un médecin conventionné du secteur I qui utiliserait les services de deux employés de maison à mi-temps.

Cas particulier de l'employeur assujetti à la TVA sur moins de 90 % de son chiffre d'affaires

Rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires

11 - Lorsque le professionnel est assujetti à la TVA sur moins de 90 % de son chiffre d'affaires en N-1, l'assiette de la taxe est obtenue en multipliant le montant total des rémunérations imposables par le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

Important

Le rapport d'assujettissement ne s'applique pas aux autres taxes et participations assises sur les salaires. Pour ces dernières, il est tenu compte du montant intégral des rémunérations, quelle que soit la situation du redevable au regard de la TVA.

Le rapport d'assujettissement est déterminé de la manière suivante :

$$\Rightarrow \text{Recettes n'ayant pas ouvert droit à déduction de la TVA en N-1} / \text{Total des recettes N-1}$$

Le résultat obtenu peut être arrondi à l'unité inférieure.

Au numérateur, il faut retenir le total des recettes et autres produits qui n'ont pas ouvert droit à déduction de la TVA, y compris ceux situés hors du champ d'application de la TVA.

Au dénominateur, il faut 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.

! Important

Les dividendes sont des produits se rapportant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA. Ils doivent donc être retenus au numérateur et au dénominateur du rapport d'assujettissement. Il en est de même des produits financiers exonérés de TVA tels que les intérêts de placements.

Toutefois, il n'y a pas lieu d'en tenir compte lorsque leur montant total (produits exonérés et/ou hors champ) n'excède pas 5 % du montant total des recettes et produits.

A l'inverse, lorsque la limite de 5 % est dépassée, la totalité des produits financiers doit être comprise au numérateur et au dénominateur du rapport d'assujettissement.

Les subventions non imposables à la TVA doivent être prises en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, sauf s'il s'agit de subventions à caractère exceptionnel ou de subventions d'équipement.

Exemples de subventions à caractère exceptionnel : primes à l'aménagement du territoire et aides octroyées dans le cadre de contrats de projets État-région (CPER), aides à caractère forfaitaire reçues à titre exceptionnel par des entreprises pour le développement de la recherche ou de l'innovation.

En revanche, il est possible d'exclure les indemnités reçues en réparation de dommages consécutifs à des sinistres ou à des calamités naturelles ainsi que les sommes correspondant :

- aux cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels, que ces cessions soient imposées ou exonérées de la TVA ;
- aux encaissements de sommes perçues pour le compte d'un tiers pour lui être reversées, ou perçues d'un tiers pour être réparties intégralement à d'autres personnes dans le cadre d'un mandat ;
- au produit 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 chiffre d'affaires TTC du redevable ;
- à des prestations de services internes à une même entité juridique ;
- à des livraisons à soi-même de biens immobilisés imposées à la TVA ;
- à des débours.

Chiffre d'affaires de référence

12 - Les entreprises nouvelles sont autorisées à utiliser, pour le décompte de la taxe due au titre de la première année d'activité, le rapport entre le chiffre d'affaires non soumis à la TVA et le chiffre d'affaires total afférent à cette première année d'activité.

En pratique, ces entreprises font un décompte provisoire sur la base de leurs propres prévisions comptables. La régularisation est effectuée au début de l'année suivante lors du dépôt de la déclaration annuelle de taxe sur les salaires (formulaire n° 2502).

Il en va de même pour les entreprises nouvellement assujetties à la TVA ainsi que pour les professionnels connaissant une variation importante de leur rapport d'assujettissement du fait d'une modification importante de leurs conditions d'activité.

Secteurs d'activités d'instincts en matière de TVA

13 - Lorsque le professionnel a créé des secteurs d'activité distincts au regard de la TVA, le rapport d'assujettissement doit en tenir compte. En effet, dans ce cas, le rapport doit être :

- déterminé pour chacun de ces secteurs d'activité ;
- et appliqué aux rémunérations versées au personnel spécialement affecté au secteur d'activité concerné.

Précisions :

- lorsque le personnel est affecté à plusieurs secteurs, la taxe sur les salaires est établie en appliquant à leurs rémunérations le rapport d'assujettissement calculé au niveau de l'entreprise dans son ensemble (recettes n'ayant pas ouvert droit à déduction de la TVA en N-1 / recettes totales en N-1) ;
- les rémunérations des dirigeants sont présumées être affectées aux différents secteurs (sauf preuve contraire) ;
- une activité hors champ de la TVA est assimilée à un secteur d'activité. En conséquence, les rémunérations versées au personnel affecté de manière exclusive et permanente à ce secteur doivent être intégralement soumises à la taxe.

Articulation du rapport d'assujettissement avec les taux majorés de la taxe

14 - Le rapport d'assujettissement est appliqué de la manière suivante :

- en principe, il est appliqué à chacune des fractions des rémunérations individuelles passibles des taux majorés (et non au montant total de chaque rémunération avant sa répartition entre les tranches d'imposition) ;
- ou, à titre de simplification, il peut être appliqué directement au montant de la taxe calculée sur le montant total de chacune de ces rémunérations.

Ces deux méthodes conduisent à un résultat identique mais c'est en pratique la seconde qui est retenue.

Q Exemple

Un professionnel libéral verse une rémunération annuelle à un salarié de 180 000 € en 2023.

Le rapport d'assujettissement à la taxe est de 40 %.

Seuils d'application des taux majorés :

- 1^{er} taux majoré (+ 4,25 %) de 8 573 € à 17 114 €, soit sur une base de 8 541 € ;
- 2^{ème} taux (+ 9,35 %) au-delà de 17 114 €, soit sur une base de 180 000 € - 17 114 € = 162 886 €.

Montant de la taxe due :

$(180\,000\text{ €} \times 0,40 \times 0,0425) + (8\,541\text{ €} \times 0,40 \times 0,0425) + (162\,886\text{ €} \times 0,40 \times 0,0935) = 3\,060\text{ €} + 145,20\text{ €} + 6\,091,94\text{ €} = 9\,297,141\text{ €}$ arrondis à 9 297 €.

Le rapport d'assujettissement de 40 %, peut être appliqué à la fin de l'opération :

$(180\,000\text{ €} \times 0,0425) + (8\,541\text{ €} \times 0,0425) + (162\,886\text{ €} \times 0,0935) = 7\,650\text{ €} + 362,99\text{ €} + 15\,229,84\text{ €} = 23\,242,83\text{ €}$ à 40 %, soit 9 297,13 € arrondis à 9 297 €.

Mesure « anti-ressaut »

15 - Lorsque le rapport d'assujettissement est voisin de 10 %, une mesure de lissage s'applique pour éviter un ressaut.

En effet, à défaut d'une telle mesure, un ressaut serait susceptible de se produire dès que le rapport d'assujettissement excède 10 %.

L'échelonnement est reproduit dans le tableau ci-après :

Rapport d'assujettissement	Fraction des rémunérations versées à retenir pour la base d'imposition de la taxe sur les salaires
10 %	0 %
11 %	2 %
12 %	4 %
13 %	6 %
14 %	8 %
15 %	10 %
16 %	12 %
17 %	14 %
18 %	16 %
19 %	18 %
20 %	20 %

Au-delà de 20 %, il faut une application stricte du texte.

Les textes

Législation et réglementation

[Article 231 du CGI](#) et suivants

Doctrine administrative

[BOI-TPS-TS, du 30 janvier 2019, sur la taxe sur les salaires](#)

[BOI-TPS-TS-10-10, du 18 décembre 2019, sur les personnes imposables et exonérées](#)

[BOI-TPS-TS-20, du 15 mai 2019, sur la base d'imposition de la taxe sur les salaires](#)

[BOI-TPS-TS-20-30, du 30 mars 2022, sur le cas particulier des employeurs assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires](#)

[BOI-TPS-TS-30, du 24 juin 2020, sur la liquidation de la taxe](#)

[BOI-TPS-TS-40, du 24 juin 2020, sur le paiement et les obligations déclaratives](#)

Jurisprudence

[CE, 31 mars 2023, n° 460838, sur les conditions d'exonération de la taxe sur les salaires](#)