

LOI « TEPA » (TRAVAIL, EMPLOI ET POUVOIR D'ACHAT)

GENERALITES

TEXTES

- Loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat ;
- Décret n° 2007-1380 du 24 septembre 2007 ;
- Circulaire n° DSS/5B/2007/358 du 1^{er} octobre relative à la mise en oeuvre 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 ;
- Questions-réponses DSS/5B/2007/422 du 27 novembre 2007.

OBJET

La loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat avait instauré des dispositions fiscales et sociales favorisant l'accomplissement d'heures supplémentaires (salariés à temps plein) ou complémentaires (salariés à temps partiel) de travail.

Ces dispositions comprenaient :

- pour les salariés, une exonération d'impôt sur le revenu de la rémunération supplémentaire perçue au titre des heures supplémentaires ou complémentaires effectuées, ou des jours de congés auxquels il a renoncé ;
- pour les salariés et les employeurs, respectivement une réduction de cotisations salariales de Sécurité sociale et une déduction forfaitaire des cotisations patronales de Sécurité sociale.

SUPPRESSION PARTIELLE DE LA LOI TEPA

La loi n° 2012-958 du 16 août 2012 supprime en grande partie le dispositif de réduction des cotisations sociales sur heures supplémentaires ainsi que celui concernant le régime fiscal de faveur.

À compter du 1^{er} août 2012, est abrogée l'exonération d'impôt sur le revenu sur les heures supplémentaires.

À compter du 1^{er} septembre 2012, sont supprimées :

- la réduction des cotisations salariales sur les heures supplémentaires ;
- la déduction de cotisations patronales sur les heures supplémentaires. Cette dernière reste toutefois en vigueur pour les entreprises de moins de **20** salariés.

MODALITES D'APPLICATION

DEDUCTION FORFAITAIRE DES COTISATIONS PATRONALES DE SECURITE SOCIALE

L'article 1^{er} de la loi du 21 août 2007 a créé dans le Code de la Sécurité sociale un article L. 241-18 instaurant une déduction forfaitaire de cotisations patronales de Sécurité sociale au titre des heures supplémentaires effectuées.

La déduction des cotisations patronales sur heures supplémentaires est supprimée pour les rémunérations perçues à raison des heures supplémentaires effectuées à compter du 1^{er} septembre 2012. Elle reste toutefois en vigueur pour les entreprises de moins de **20** salariés.

Champ d'application de la mesure

Aux termes du I de l'article L. 241-18 du Code de la Sécurité sociale, la déduction forfaitaire des cotisations patronales de Sécurité sociale est applicable aux salariés visés au II de l'article L. 241-13 du même code, c'est-à-dire :

- les salariés du secteur privé pour lesquels l'employeur est soumis à l'obligation d'affiliation à l'assurance chômage, à l'exception des particuliers employeurs ;
- certains salariés du secteur parapublic pour lesquels l'employeur est également soumis à l'obligation d'affiliation de ses salariés à l'assurance chômage (entreprises publiques, établissements publics à caractère industriel et commercial des collectivités territoriales, sociétés d'économie mixte dans lesquelles les collectivités territoriales ont une participation au moins égale à **30** % du capital).

Modalités d'application de la déduction forfaitaire des cotisations patronales de Sécurité sociale

La déduction forfaitaire des cotisations patronales ne concerne que les heures supplémentaires effectuées. **Elle ne concerne donc pas les heures complémentaires.**

La déduction forfaitaire des cotisations patronales de Sécurité sociale s'applique à toute heure supplémentaire définie à l'article 81 quater du Code général des impôts (CGI).

Cette déduction forfaitaire est accordée lorsque l'heure supplémentaire effectuée fait l'objet d'une rémunération au moins égale à celle d'une heure normale.

Dans le cas d'un recours au repos compensateur de remplacement, la déduction forfaitaire n'est accordée que si au moins **100** % de la rémunération due au titre de cette heure est versée au salarié. Elle ne l'est pas si la rémunération versée correspond uniquement à la majoration de **25** % (ou de **50** %).

L'article D. 241-24 nouveau du Code de la Sécurité sociale fixe le montant de cette déduction forfaitaire à **1,50 € par heure supplémentaire.**

Entreprises employant au plus 20 salariés

L'effectif s'apprécie chaque année, pour l'année civile entière, en fonction de l'effectif mensuel moyen de l'année précédente. Dans le cas où le nombre d'heures supplémentaires n'est pas un nombre entier, le montant de la déduction forfaitaire peut être proratisé.

Exemple

À la fin du mois, un salarié a effectué 2 heures 30 minutes supplémentaires dans une entreprise de moins de 20 salariés : son employeur bénéficie de 3,75 € de déduction forfaitaire (2,50 x 1,5 €).

NOTION D'EFFECTIF

Pour déterminer si un employeur comprend plus ou moins de **19** salariés en année n, il convient d'apprécier l'effectif salarié au **31/12** de l'année n-1.

L'effectif des salariés, calculé au 31 décembre, est égal à la moyenne des effectifs déterminés chaque mois de l'année civile.

Pour la détermination des effectifs du mois, il est tenu compte des salariés qui sont titulaires d'un contrat de travail le dernier jour de chaque mois, y compris les salariés absents, conformément aux dispositions des articles L. 1111-2, L. 1111-3 et L. 1251-54 du Code du travail.

Lettre circulaire ACOSS n° 2010-033 du 15/02/2010

Forfait annuel en jours

Cette déduction forfaitaire est également applicable en cas de renonciation, par un salarié sous convention de forfait annuel en jours, à tout ou partie de ses jours de congés en contrepartie d'une majoration de salaire.

Le montant de la déduction patronale est, par jour, de sept fois le montant de la déduction applicable pour une heure supplémentaire (sept fois soit **1,50 €**).

Imputation de la déduction forfaitaire

La déduction forfaitaire des cotisations patronales s'impute sur les sommes dues par les employeurs aux organismes de recouvrement, pour chaque salarié concerné, au titre de l'ensemble de la rémunération versée à l'intéressé au moment du paiement de cette durée de travail supplémentaire, sans pouvoir dépasser ce montant, soit :

- les cotisations patronales de Sécurité sociale (assurances sociales, c'est-à-dire maladie, maternité, invalidité, décès, et vieillesse ; allocations familiales ; accidents du travail et maladies professionnelles) ;
- les contributions recouvrées selon les mêmes règles, soit la contribution au Fonds national d'aide au logement (*Article L. 834-1 du Code de la Sécurité sociale*), le versement de transport (*Articles L. 2333-64, L. 2531-2 et suivants du Code général des collectivités territoriales*), la taxe dite « taxe syndicat mixte » destinée au financement des transports en commun (*Article L. 5722-7 du Code général des collectivités territoriales*) et la contribution de solidarité autonomie (*Article 11 de la loi n° 2004-616 du 30 juin 2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées*).

Règles de cumul

La déduction forfaitaire est cumulable avec les exonérations de cotisations patronales de Sécurité sociale.

Le cumul se fait dans la limite des cotisations patronales de Sécurité sociale et des autres cotisations patronales recouvrées selon les mêmes règles, restant dues par l'employeur au titre de l'ensemble de la rémunération versée le mois du paiement de la durée supplémentaire travaillée.

La déduction forfaitaire des cotisations patronales intervient après application des autres exonérations de cotisations patronales auxquelles l'entreprise peut prétendre.

DEFINITION DES HEURES DE TRAVAIL ENTRANT DANS LE CHAMP D'APPLICATION DES REDUCTIONS

Les heures (ou jours) concernées sont celles qui, définies au I de l'article 81 quater du CGI, issu de l'article 1^{er} de la loi du 21 août 2007, ouvrent droit à raison de la rémunération correspondante à exonération d'impôt sur le revenu.

Salariés à temps plein (1° du I de l'article 81 quater du Code général des impôts)

Notion d'heures supplémentaires

Sont tout d'abord visées les heures supplémentaires définies au premier alinéa de l'article L. 3121-22 du Code du travail, c'est-à-dire les heures effectuées au-delà de la durée hebdomadaire légale du travail fixée à l'article L. 3121-10 de ce code, soit **35 heures**, ou de la durée équivalente prévue dans certains secteurs d'activité.

Lorsque 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 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 L. 3121-9 du Code du travail*).

À l'opposé sont concernés les salariés bénéficiant d'une convention de forfait en heures sur une base hebdomadaire ou mensuelle puisque le décompte de leurs heures supplémentaires s'effectue selon les règles de droit commun prévues par le Code du travail.

Entrent également dans le champ des avantages fiscaux et sociaux :

- 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 ;
- dans les entreprises ou établissements dans lesquels la durée de travail est organisée sous forme de cycles de travail, les heures effectuées au-delà de la durée moyenne de **35 heures** calculée sur la durée du cycle ;
- dans les entreprises ou établissements couverts par une convention ou un accord collectif de modulation du temps de 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**, déduction faite des heures supplémentaires précédemment payées en cours de modulation ; ainsi, dans le cas où l'accord de modulation prévoit un plafond annuel inférieur à **1 607 heures**, les heures supplémentaires effectuées en deçà de ce plafond n'ouvrent pas droit aux avantages fiscaux et sociaux.
- dans les entreprises ayant opté pour une réduction du temps de travail sous la forme de l'octroi de journées ou demi-journées de repos sur une période de quatre semaines ou sur l'année :
 - 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**.
- pour les salariés relevant d'une convention de forfait établie en heures sur une base annuelle, les heures effectuées au-delà de **1 607 heures**.

La majoration de salaire au titre de l'heure considérée 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.

- pour les salariés bénéficiant d'un temps réduit pour les besoins de la vie familiale, les heures effectuées au cours d'une semaine en dépassement de la durée légale du travail ou, en cas d'application d'un accord de modulation, au-delà des limites fixées par l'accord.

Heures réellement effectuées

Seules les heures supplémentaires réellement effectuées font l'objet d'une exonération. Ainsi, pendant les périodes de congés ou d'absence, durant lesquelles le contrat de travail est suspendu, aucune « heure supplémentaire » ne peut faire l'objet d'une exonération.

Toutefois, à titre dérogatoire, dans les entreprises qui appliquent la mensualisation, les exonérations peuvent être calculées sur la base de la rémunération des « heures supplémentaires mensualisées » (soit **17,33** heures pour une entreprise dont la durée collective est de **39** heures par semaine).

Exceptions : durée collective mensualisée ou forfait en heure hebdomadaire ou mensuel.

Si une entreprise n'accorde pas de jours de réduction du temps de travail (jours RTT), les heures effectuées toutes les semaines de travail entre la **36^e** et la **39^e** heure sont des heures supplémentaires et donnent droit aux exonérations. Les heures supplémentaires structurelles résultant soit d'une durée collective de travail supérieure à la durée légale, soit d'une convention de forfait qui intégrerait déjà un certain nombre d'heures supplémentaires sont payées, majorées et exonérées fiscalement et socialement, y compris en cas d'absence du salarié donnant lieu à maintien de salaire (congés payés, maladie...).

En revanche, si un mois donné comprend un jour d'absence non rémunérée, le nombre « heures supplémentaires » est abattu de 1/21,67, soit $17,33 \times (1 - 1/21,67) = 17,33 \times 20,67/21,67 = \mathbf{16,53}$ heures supplémentaires.

À l'inverse, si dans l'entreprise, la durée collective a été fixée à **32** heures par semaine, l'exonération ne joue qu'à partir du moment où un dépassement des **35** heures hebdomadaires est enregistré.

En effet, les heures entre la durée collective (si elle est inférieure à **35** heures) et **35** heures ne sont pas des heures supplémentaires.

Non substitution

La mesure n'est pas applicable lorsque la rémunération versée au titre des heures supplémentaires, se substitue à d'autres éléments de rémunération, à moins qu'un délai de **12** mois ne se soit écoulé entre le dernier versement de l'élément de rémunération en tout ou partie supprimé et le premier versement des salaires ou éléments de rémunération ouvrant droit à la mesure d'exonération.

Ces dispositions visent à éviter la suppression d'un élément de rémunération existant (prime au résultat, par exemple) au bénéfice de l'accomplissement d'heures supplémentaires ou complémentaires exonérées.

Abaissement des durées hebdomadaires dans le cadre d'un accord d'annualisation ou de modulation

Dans le souci d'éviter des effets d'optimisation sociale (et fiscale), la mesure 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 ».

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

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 la mesure d'allègement fiscal et social.

Exemple

Si un accord de modulation prévoit une limite hebdomadaire supérieure de **44** heures et que celle-ci est, après le 20 juin 2007, réduite à **41** heures, les heures supplémentaires décomptées sur une base hebdomadaire éligibles au dispositif seront, si par exemple le salarié a effectué une semaine donnée **46** heures, les **45^e** et **46^e**.

Les **42^e** et **43^e** ne seront en revanche pas éligibles, dès lors qu'elles ont été effectuées en deçà de la limite haute antérieure.

Modalités de décompte des effectifs

Le décret n° 2007-1380 du 24 septembre 2007 crée un nouvel article dans le Code de la Sécurité sociale (article D. 241-26), fixant des modalités communes de décompte des effectifs des entreprises, à la fois pour l'application du coefficient majoré de la réduction générale des cotisations patronales aux entreprises employant de **1** à **19** salariés et pour le bénéfice de la majoration de la déduction forfaitaire des cotisations patronales dues au titre des heures supplémentaires pour les entreprises de **20** salariés au plus.

Par ailleurs, pour la détermination des effectifs du mois, il est tenu compte des salariés sous contrat le dernier jour de chaque mois, décomptés dans les conditions fixées à l'article L. 1111-2 du Code du travail, y compris les salariés absents.

Respect des règles en matière de durée du travail

Les exonérations ne sont pas accordées en cas de non-respect des dispositions légales et conventionnelles relatives à la durée du travail.

Ce cas concerne notamment les heures qui dépassent les limites fixées par la loi ou les conventions collectives (durées maximales journalières ou hebdomadaires...). Les heures concernées n'ouvriront pas droit à exonération, sans que soient cependant remises en cause les exonérations calculées sur les heures comprises à l'intérieur de ces limites légales ou conventionnelles.

Questions-réponses DSS/5B/2007/422 du 27 novembre 2007

Par ailleurs, seules les exonérations des salariés concernés par le non-respect des dispositions légales ou conventionnelles seront affectées.

En outre, sans préjudice des dispositions du Code du travail et des conséquences de leur non-respect en matière de droit du travail, les exonérations ne seront pas remises en cause pour les heures supplémentaires effectuées au-delà du contingent annuel d'heures supplémentaires.

INFORMATIONS A PRODUIRE PAR L'EMPLOYEUR EN CAS DE CONTROLE

Document de contrôle des heures effectuées

Aux termes des dispositions conjuguées du IV de l'article L. 241-17 et du V de l'article L. 241-18 du Code de la Sécurité sociale, l'employeur doit tenir à disposition des organismes de recouvrement un document permettant d'assurer le contrôle. Le non-respect de ces dispositions peut entraîner le retrait des réductions.

Le Code du travail prévoit les documents nécessaires au décompte du temps de travail. Le nouvel article D. 241-25 du Code de la Sécurité sociale donne accès aux inspecteurs du recouvrement à ces documents (ainsi qu'aux agents du service des impôts compétent), qui comportent pour chaque salarié la récapitulation du nombre d'heures de travail effectuées. Toutefois, la présentation du décompte peut varier d'une entreprise à l'autre.

Aussi, si les documents existants ne mentionnent pas de façon expresse le nombre d'heures supplémentaires/complémentaires effectuées, en fonction du taux de majoration auxquelles elles sont rémunérées ainsi que le mois au cours duquel elles ont été rémunérées, ils doivent être complétés, au moins une fois par an, par un récapitulatif hebdomadaire par salarié comprenant ces informations.

L'ensemble de ces informations peut être produit sur support dématérialisé. Elles sont mises à disposition en cas de contrôle seulement. Il n'est pas prévu de transmission systématique à l'URSSAF.

Lorsque les heures supplémentaires résultent d'une durée collective hebdomadaire supérieure à la durée légale et font l'objet d'une rémunération mensualisée, l'employeur doit seulement indiquer à l'inspecteur quelle est la durée collective. En revanche, si des heures supplémentaires sont effectuées au-delà de cette durée collective, l'employeur est soumis aux mêmes obligations de mise à disposition d'informations que celles prévues au chapitre « déduction forfaitaire des cotisations patronales de Sécurité sociale ».Ô