

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 F-12-08

N° 46 du 29 AVRIL 2008

IMPOT SUR LE REVENU. TRAITEMENTS ET SALAIRES. EXONERATION DES REMUNERATIONS PERÇUES PAR LES JEUNES GENS AGES DE 25 ANS AU PLUS A RAISON D'UNE ACTIVITE EXERCEE PENDANT LEURS ETUDES SECONDAIRES OU SUPERIEURES OU DURANT LEURS CONGES SCOLAIRES OU UNIVERSITAIRES. COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 4 DE LA LOI N° 2007-1223 DU 21 AOUT 2007 EN FAVEUR DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DU POUVOIR D'ACHAT (« LOI TEPA »)

(C.G.I., art. 81-36°)

NOR : ECE L 0820612 J

Bureau C 1

PRESENTATION

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2005, les salaires versés aux jeunes gens âgés de vingt et un ans au plus au 1^{er} janvier de l'année d'imposition en rémunération d'une activité exercée pendant leurs congés scolaires ou universitaires (« jobs d'été ») sont, en vertu du 36° de l'article 81 du code général des impôts, exonérés d'impôt sur le revenu dans la limite de deux fois le montant mensuel du salaire minimum interprofessionnel de croissance (SMIC).

Afin d'améliorer la situation des étudiants qui travaillent, notamment pour financer leurs études, l'article 4 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (« loi TEPA »), étend l'exonération prévue au 36° de l'article 81 du code précité du triple point de vue des bénéficiaires, des rémunérations visées et du plafond d'exonération.

La présente instruction commente ces dispositions qui sont applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2007.

SOMMAIRE

| | |
|---|-----------|
| INTRODUCTION | 1 |
| CHAPITRE 1 : RAPPEL DU DISPOSITIF « JOBS D'ETE » APPLICABLE POUR L'IMPOSITION DES REVENUS DES ANNEES 2005 ET 2006 | 5 |
| 1. Bénéficiaires | 5 |
| 2. Revenus concernés | 6 |
| 3. Plafond d'exonération | 8 |
| CHAPITRE 2 : NOUVEAU DISPOSITIF APPLICABLE A COMPTER DE L'IMPOSITION DES REVENUS DE L'ANNEE 2007 | 10 |
| Section 1 : Extension du champ d'application du dispositif « jobs d'été » | 10 |
| 1. Bénéficiaires | 10 |
| a) Relèvement de la limite d'âge | 11 |
| b) Exclusion de la mesure | 13 |
| 2. Revenus concernés | 13 |
| a) L'activité doit être exercée pendant l'année scolaire ou universitaire ou durant les congés scolaires ou universitaires | 14 |
| b) Cas particulier des jeunes sous contrat de travail en alternance | 17 |
| c) Cas particulier des stagiaires | 20 |
| 3. Plafond d'exonération | 21 |
| Section 2 : Nouvelles modalités d'application | 25 |
| 1. Exonération applicable sur option | 26 |
| 2. Portée de l'exonération | 28 |
| 3. Obligations déclaratives | 31 |
| Section 3 : Entrée en vigueur | 34 |
| Annexe : article 4 de la loi d'achat n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir (« loi TEPA ») | |

INTRODUCTION

1. Depuis l'imposition des revenus de l'année 2005, les salaires versés aux jeunes gens âgés de vingt et un ans au plus au 1^{er} janvier de l'année d'imposition en rémunération d'une activité exercée pendant leurs congés scolaires ou universitaires (« jobs d'été ») sont, en vertu du 36° de l'article 81 du code général des impôts (CGI), exonérés d'impôt sur le revenu dans la limite de deux fois le montant mensuel du salaire minimum interprofessionnel de croissance (SMIC).

Ces dispositions, issues de l'article 89 de la loi de finances pour 2005 (n° 2004-1484 du 30 décembre 2004), ont fait l'objet de commentaires dans une instruction publiée le 19 mai 2006 au présent Bulletin officiel sous la référence 5 F-13-06.

2. Afin d'améliorer la situation des étudiants qui travaillent, notamment pour financer leurs études, l'article 4 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (« loi TEPA »), étend l'exonération prévue au 36° de l'article 81 du code précité du triple point de vue des bénéficiaires, des rémunérations visées et du plafond d'exonération.

3. Le 36° de l'article 81 du CGI dans sa rédaction issue de la « loi TEPA » prévoit désormais que l'exonération est applicable sur option des bénéficiaires et qu'ils soient ou non rattachés au foyer fiscal de leurs parents.

4. La présente instruction commente ces dispositions qui sont applicables pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2007.

CHAPITRE 1 : RAPPEL DU DISPOSITIF « JOBS D'ETE » APPLICABLE POUR L'IMPOSITION DES REVENUS DES ANNEES 2005 ET 2006

1. Bénéficiaires

5. Le 36° de l'article 81 du CGI exonère d'impôt sur le revenu les revenus perçus par les jeunes gens âgés d'au plus vingt et un ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition en rémunération d'une activité salariée exercée pendant leurs congés scolaires ou universitaires.

2. Revenus concernés

6. Les revenus entrant dans le champ de l'exonération sont ceux perçus au titre d'une activité exercée pendant leurs congés scolaires ou universitaires (« jobs d'été »).

7. Par suite, ne sont pas visés par cette exonération les apprentis et autres jeunes embauchés sous contrat de travail en alternance qui sont soumis à la législation du droit du travail, notamment celle des congés payés et qui ne peuvent donc pas exercer une activité pendant leurs congés scolaires ou universitaires.

En revanche, cette exonération peut se cumuler avec celle prévue par la doctrine administrative en faveur des indemnités perçues par les étudiants qui effectuent des stages faisant partie intégrante du programme de l'école ou des études, présentant un caractère obligatoire et dont la durée n'excède pas trois mois.

3. Plafond d'exonération

8. Le plafond annuel d'exonération s'établit à deux fois le montant mensuel du SMIC.

9. Pour plus de précisions concernant le dispositif « jobs d'été », il convient de se reporter à l'instruction 5 F-13-06 précitée.

CHAPITRE 2 : NOUVEAU DISPOSITIF APPLICABLE A COMPTER DE L'IMPOSITION DES REVENUS DE L'ANNEE 2007

10. L'article 4 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (« loi TEPA ») étend le dispositif d'exonération des « jobs d'été » du triple point de vue des bénéficiaires, des rémunérations versées et du plafond d'exonération.

En outre, cette exonération est désormais applicable sur option des bénéficiaires.

Section 1 : Extension du champ d'application du dispositif « jobs d'été »

1. Bénéficiaires

a) Relèvement de la limite d'âge

11. La limite d'âge est relevée de vingt-et-un ans à vingt-cinq ans. Ainsi, peuvent désormais bénéficier de l'exonération les jeunes gens âgés d'au plus vingt-cinq ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

12. Comme précédemment, l'exonération s'applique y compris au titre de l'imposition des revenus de l'année au cours de laquelle les intéressés atteignent l'âge de vingt-six ans et ce, dans un souci d'équité, même s'ils atteignent cet âge au 1^{er} janvier de l'année considérée.

Ainsi, l'exonération peut bénéficier au titre de l'imposition des revenus de l'année 2007, et toutes autres conditions réunies par ailleurs, aux jeunes gens nés depuis le 1^{er} janvier 1981.

b) Exclusion de la mesure

13. L'article 4 de la « loi TEPA » exclut expressément du champ de l'exonération les agents publics percevant une rémunération dans le cadre de leur formation.

Sont ainsi concernés par cette exclusion tous les agents publics, quelle que soit leur fonction publique de rattachement (d'Etat, territoriale ou hospitalière), rémunérés dans le cadre de leur formation. Tel est le cas par exemple des agents en formation dans une école d'application (école nationale de la magistrature, école nationale des impôts, ...).

2. Revenus concernés

a) L'activité doit être exercée pendant l'année scolaire ou universitaire ou durant les congés scolaires ou universitaires

14. L'exonération, limitée pour l'imposition des revenus des années 2005 et 2006 aux seules rémunérations perçues pendant la période des vacances scolaires ou universitaires, concerne désormais les rémunérations perçues en contrepartie d'une activité exercée au cours de l'année scolaire ou universitaire ou durant les congés scolaires ou universitaires.

15. Par suite, pour pouvoir bénéficier de l'exonération, les jeunes gens concernés doivent poursuivre des études secondaires ou universitaires et avoir donc la qualité de collégien, lycéen, élève ou étudiant.

Pour la définition des études concernées, il convient de se reporter aux commentaires figurant aux n° 5 à 8 de la documentation administrative 5 B 3315 relatifs à la réduction d'impôt sur le revenu au titre des frais de scolarité des enfants poursuivant des études secondaires ou supérieures prévue par l'article 199 quater F du CGI.

16. Précision : il est admis, à moins qu'il ne s'agisse du début d'une véritable activité professionnelle¹, que l'exonération s'applique aux rémunérations perçues au titre d'une activité exercée pendant l'année scolaire ou universitaire ou durant les congés scolaires ou universitaires de l'année même de l'achèvement des études.

b) Cas particulier des jeunes sous contrat de travail en alternance

17. L'exonération prévue au 36° de l'article 81 du CGI n'est pas applicable aux rémunérations perçues par les jeunes gens sous contrat de travail en alternance².

18. En effet, les jeunes liés par un contrat de travail en alternance³ exercent leur activité sous contrat de travail et sont, à ce titre, soumis à la législation du travail de droit commun. Par suite, ce sont des salariés à part entière : les lois, les règlements et les conventions collectives leur sont applicables dans les mêmes conditions qu'aux autres salariés, dans la mesure où leurs dispositions ne sont pas incompatibles avec les exigences de leur formation.

¹ Il en sera notamment ainsi si l'embauche de l'intéressé s'effectue sous contrat à durée indéterminée (CDI).

² Cela étant, les apprentis bénéficient d'un régime fiscal favorable à raison des rémunérations perçues es qualités (cf. BOI 5 F-7-06 du 27 février 2006).

19. Ainsi, les heures de formation que suivent les jeunes en alternance sont comprises dans le temps de travail, ils ne peuvent donc être considérés comme exerçant une activité pendant leurs études, secondaires ou supérieures.

Enfin, ces jeunes, qui sont soumis à la législation sur les congés payés, ne peuvent être considérés comme exerçant une activité pendant leurs congés scolaires ou universitaires.

c) Cas particulier des stagiaires

20. L'exonération prévue au 36° de l'article 81 du code précité ne remet pas en cause celle prévue par la doctrine administrative en faveur des indemnités perçues par les étudiants qui effectuent des stages faisant partie intégrante du programme de l'école ou des études, présentant un caractère obligatoire et dont la durée n'excède pas trois mois (cf. documentation administrative 5 F 1131 n° 19).

Les deux exonérations peuvent, le cas échéant, se cumuler au titre d'une même année. Il en est ainsi, par exemple, d'un jeune âgé de vingt-cinq ans au plus au 1^{er} janvier de l'année d'imposition qui, la même année, effectue en cours de sa scolarité un stage obligatoire d'une durée inférieure à trois mois, puis occupe un emploi salarié.

3. Plafond d'exonération

21. Le plafond d'exonération est relevé de deux à trois fois le montant mensuel du SMIC. Il s'agit d'une limite annuelle, qui s'applique globalement à l'ensemble des rémunérations perçues par un jeune au titre des emplois occupés pendant l'année scolaire ou universitaire et, le cas échéant, durant les congés scolaires ou universitaires.

22. Ainsi, sur la base du SMIC au 1^{er} juillet 2007, le plafond d'exonération s'élève à 3 840 €⁴ pour l'imposition des revenus de l'année 2007.

23. Le plafond d'exonération s'apprécie sur le montant des rémunérations net de cotisations sociales et de la part déductible de la contribution sociale généralisée (CSG), mais avant application de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 % ou, le cas échéant, des frais réels.

24. En cas d'option pour la déduction des frais réels et justifiés, les frais liés à l'activité exercée, qui se rapportent indistinctement à l'ensemble de la rémunération perçue à ce titre, ne sont déductibles que dans la proportion du salaire imposable, c'est-à-dire net de la fraction exonérée en application du 36° de l'article 81 du CGI, par rapport au salaire total perçu⁵.

Section 2 : Nouvelles modalités d'application

25. Le nouveau dispositif est applicable sur option des bénéficiaires et qu'ils soient imposés en leur nom propre ou rattachés fiscalement au foyer fiscal de leurs parents.

1. Exonération applicable sur option

26. En vue de préserver, le cas échéant, leurs droits à la prime pour l'emploi (PPE), lesquels sont calculés sur les seuls revenus déclarés, donc imposables, l'exonération s'applique sur option des bénéficiaires.

27. L'option n'est soumise à aucun formalisme particulier. Elle résulte de la non-déclaration par les bénéficiaires des salaires concernés à due concurrence du plafond d'exonération (3 840 € pour l'imposition des revenus de l'année 2007).

³ Contrat d'apprentissage et contrat de professionnalisation notamment.

⁴ Montant mensuel brut du SMIC au 1^{er} juillet 2007 : 8,44 € (SMIC horaire brut au 1^{er} juillet 2007) x 35 heures x 52/12 = 1 280,07 €. Soit une limite d'exonération pour 2007 de 3 840 € (1 280,07 x 3 = 3 840,21 arrondis à 3 840 €).

⁵ Pour plus de précisions, il convient de se reporter au n° 15 du BOI 5 F-13-06 du 19 mai 2006.

2. Portée de l'exonération

28. L'exonération d'impôt sur le revenu s'applique aussi bien au jeune imposable en son nom propre qu'au foyer fiscal qui le compte à charge pour l'établissement de l'impôt sur le revenu⁶.

29. En outre, et à l'instar du dispositif « jobs d'été », lorsque l'enfant est compté à la charge du foyer fiscal de ses parents, l'exonération n'est pas exclusive de la réduction d'impôt sur le revenu au titre des frais de scolarité des enfants à charge prévue à l'article 199 quater F du CGI.

30. Enfin, l'exonération s'applique uniquement en matière d'impôt sur le revenu. Elle n'est pas applicable aux taxes et participations assises sur les salaires (taxe sur les salaires, taxe d'apprentissage, participations des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction) dont l'assiette est alignée sur celle des cotisations de sécurité sociale.

3. Obligations déclaratives

31. L'article 4 de la « loi TEPA » ne modifie pas les obligations déclaratives prévues pour le dispositif « jobs d'été ».

Par suite, il convient de se reporter sur ce point aux n° 19 et 20 de l'instruction 5 F-13-06 du 19 mai 2006.

Cela étant, s'agissant des obligations déclaratives du bénéficiaire, la généralisation de la déclaration de revenus préremplie (DPR) conduit à distinguer deux cas :

32. - le bénéficiaire a déposé à titre personnel une déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 au titre de l'imposition des revenus de l'année précédente, les salaires perçus en rémunération d'une activité salariée exercée pendant l'année scolaire ou universitaire, ou durant ses congés scolaires ou universitaires, seront pré-imprimés pour leur montant total net imposable sur la déclaration n° 2042 reçue en son nom propre.

Dans cette situation, l'intéressé, qui opte pour l'exonération prévue par le 36° de l'article 81 du CGI, corrige le montant pré-imprimé à due concurrence du plafond d'exonération. Ainsi, seule la fraction des rémunérations concernées qui excède la limite d'exonération figurera alors sur la déclaration n° 2042 ;

33. - dans les autres situations, c'est-à-dire celles où le bénéficiaire est rattaché, de droit ou sur option, au foyer fiscal de ses parents (ou de l'un ou l'autre de ses parents) ou dépose une déclaration n° 2042 en son nom propre pour la première fois, les montants perçus en rémunération d'une activité salariée exercée pendant l'année scolaire ou universitaire, ou durant ses congés scolaires ou universitaires, ne sont pas pré-imprimés sur la déclaration n° 2042.

Dans ces situations, l'intéressé reporte le montant net imposable des rémunérations ainsi perçues sur la déclaration n° 2042, selon le cas, du foyer fiscal de rattachement ou qu'il souscrit à titre personnel, déduction faite, s'il opte pour l'exonération, de la fraction exonérée en application du 36° de l'article 81 du CGI.

Section 3 : Entrée en vigueur

34. Aux termes du II de l'article 4 de la loi « loi TEPA », ces dispositions sont applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2007.

DB liée : 5 F 1113 n° 14 et 5 F 1131 n° 19.

BOI lié : 5 F-13-06.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



⁶ Bien que le 36° de l'article 81 du CGI dans sa version antérieure à la loi TEPA ne le prévoyait pas expressément, il en allait de même pour l'exonération des « jobs d'été » applicable pour l'imposition des revenus des années 2005 et 2006 (cf. BOI 5 F-13-06 du 19 mai 2006, n° 16).

Annexe

**Article 4 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat
(« loi TEPA »)**

I. – Le 36° de l'article 81 du code général des impôts est ainsi rédigé :

« 36° Sur option des bénéficiaires, dans le cadre d'une déclaration des revenus personnelle ou de celle du foyer fiscal de rattachement, les salaires versés aux enfants âgés de vingt-cinq ans au plus au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, à l'exception des agents publics percevant une rémunération dans le cadre de leur formation, en rémunération d'activités exercées pendant leurs études, secondaires ou supérieures, ou exercées durant leurs congés scolaires ou universitaires, dans la limite de trois fois le montant mensuel du salaire minimum de croissance. »

II. – Les dispositions du I sont applicables à compter de l'imposition des revenus de 2007.