

## Exonération fiscale et sociale des heures supplémentaires : modalités dans la fonction publique

Ce décret met en œuvre l'exonération de cotisations salariales d'assurance vieillesse et d'impôt sur le revenu dues par les agents publics, fonctionnaires et agents contractuels de droit public, sur la rémunération des heures supplémentaires.

### Le champ des rémunérations éligibles à l'exonération sociale et fiscale

Sont concernées dans la fonction publique territoriale :

- les indemnités horaires pour travaux supplémentaires (IHTS) prévues par le décret n° 2002-60 du 14 janvier 2002 et, pour la sous-filière médico-sociale, le décret n° 2002-598 du 25 avril 2002 ;
- les heures supplémentaires annualisées (HSA) et effectives (HSE) des enseignants artistiques territoriaux, rémunérées sur le fondement du décret n° 50-1253 du 6 octobre 1950 ;
- la rémunération du temps de travail excédant la durée de travail des emplois à temps non complet (« heures complémentaires ») ;
- la rémunération des activités d'enseignement et d'études surveillées (soutien scolaire) accomplies par les personnels enseignants des écoles primaires, en application des décrets n° 66-787 du 14 octobre 1966 et n° 82-979 du 19 novembre 1982 ;
- les indemnités d'intervention en cours d'astreinte versées en application de l'article 5 du décret n° 2001-623 du 12 juillet 2001 ;
- l'indemnité forfaitaire complémentaire pour élections (IFCE) prévue par l'article 5 de l'arrêté du 27 février 1962 relatif aux indemnités forfaitaires pour travaux supplémentaires susceptibles d'être allouées à certains fonctionnaires communaux ;
- la seconde part de l'indemnité représentative de sujétions spéciales et de travaux supplémentaires (IRSSTS) des adjoints techniques et des adjoints techniques des établissements d'enseignement prévue par le décret n° 2002-1247 du 4 octobre 2002.



### Notre éclairage

A ces indemnités, dont la liste découle de l'application directe du décret, il convient d'ajouter la rémunération des **assistants maternels versée au titre des heures supplémentaires** qu'ils effectuent au-delà d'une durée hebdomadaire de 45 heures. Elle est mentionnée par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 parmi les éléments de rémunération versés aux salariés de droit privé comme relevant du dispositif. Pour rappel, les textes relatifs à la rémunération des assistants maternels employés par des particuliers sont applicables aux agents de droit public exerçant les mêmes fonctions au sein des collectivités territoriales (CASF, art. R. 422-1 et D. 423-10).

**Ne sont pas concernées** par l'exonération fiscale et sociale :

- la rémunération des **heures de surveillance proprement dites (« surveillance cantine ») par les personnels enseignants des écoles primaires**, dans la mesure où seules les activités ayant un lien direct avec le **soutien scolaire** effectuées par les personnels enseignants du premier degré, sont visées par le décret ;
- les **indemnités d'astreinte ou de permanence** (à la différence des indemnités d'intervention en cours d'astreinte qui sont dans le champ du dispositif) ;
- la rémunération des **activités accessoires**. Seules les heures supplémentaires s'inscrivant dans le cadre de l'activité principale de l'agent sont concernées par le dispositif. Sont ainsi exclues, par exemple, les indemnités de jury ou de formation, ou encore l'indemnité de conseil versée aux comptables du trésor public. **La seule exception porte sur les activités d'enseignement et d'études surveillées effectuées par les personnels enseignants des écoles primaires.**

En revanche, le nouveau dispositif est plus large que celui instauré par la loi « TEPA » entre 2007 et 2012, dans la mesure où il comprend l'**indemnité forfaitaire complémentaire pour élections (IFCE)**. Il s'agit d'une exception au principe selon lequel ne sont pas considérées comme heures supplémentaires, les indemnités visant à compenser les sujétions résultant de fonction spécifiques sur une **base forfaitaire**.

Pour rappel, le volet fiscal de la réforme est plafonné : les éléments de rémunération versés au titre des heures supplémentaires et assimilées sont exonérés d'impôt sur le revenu dans une limite annuelle de 5 000 € (art. 81 quater du CGI dans sa rédaction issue de la loi n° 2018-1213 du 24 décembre 2018). Ce plafonnement annuel des heures supplémentaires ne concerne pas l'application de l'exonération sociale.

## Les modalités de calcul de l'exonération sociale

Le taux d'exonération dépend des cotisations salariales d'assurance vieillesse assises sur les heures supplémentaires.

**Pour les fonctionnaires affiliés à la CNRACL, l'exonération porte sur la cotisation salariale à la retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP).** Son montant est égal à 5 % du montant des heures supplémentaires dans la limite de 20 % du traitement indiciaire brut. Pour l'appréciation de cette limite, il n'est pas tenu compte des autres éléments de rémunération entrant dans l'assiette de la cotisation RAFP (supplément familial de traitement, indemnité de résidence, autres éléments du régime indemnitaire).

**Pour les agents publics relevant du régime général,** l'exonération porte sur les cotisations salariales d'assurance vieillesse d'origine légale ou réglementaire dont ils sont redevables au titre des heures supplémentaires.



### Notre éclairage

En conséquence, cette exonération porte sur les cotisations assises sur les heures supplémentaires :

- à l'assurance vieillesse du régime général ;
- au régime complémentaire de retraite institué au profit des agents non titulaires des collectivités publiques (IRCANTEC).

Le taux d'exonération est égal à la somme des taux de chacune de ces cotisations dans la limite de 11,31 %.



### Notre éclairage

Prévu par l'article D. 241-21 du code de la sécurité sociale dans sa rédaction issue du décret n° 2019-40 du 24 janvier 2019, le **taux de 11,31 %** correspond à l'addition, pour les salariés du régime général, des cotisations de retraite de base plafonnées (6,90 %) et déplafonnées (0,40 %) ainsi que de retraite complémentaire du régime Agirc-Arrco (4,01 %) applicable à la tranche 1 (rémunération inférieure au plafond annuel de la sécurité sociale - PASS). En effet, selon les travaux préparatoires de la loi, la mesure est « focalisée » vers les rémunérations les plus modestes.

Cette même limite de 11,31 % est applicable aux agents publics relevant du régime général, par renvoi de l'article 2-3° du décret n° 2019-133 du 25 février 2019.

Compte tenu de ce plafond et des taux de cotisations actuellement en vigueur, **l'exonération est totale pour les agents publics dont la rémunération est inférieure au PASS.** En effet, la somme des taux de cotisations salariales vieillesse et retraite complémentaire s'établit à **10,10 %**, qui correspondent à :

- **7,30 % (au total) pour la cotisation d'assurance vieillesse du régime général ;**
- **2,80 % pour l'Ircantec tranche A.**

Cette somme étant inférieure à 11,31 %, **le taux d'exonération est actuellement égal à 10,10 %.**

Par ailleurs, les travaux préparatoires de la loi de financement de la sécurité sociale précisent que le dispositif n'aura **aucun impact sur les droits sociaux des assurés**, dans la mesure où il s'agit d'une exonération de cotisations et non de la suppression de l'assujettissement des heures supplémentaires aux cotisations de retraite. Le dispositif permettra de **garantir les points acquis au titre de l'IRCANTEC et de la RAFP** qui dépendent des cotisations effectivement versées. Pour rappel, les droits associés à l'assurance vieillesse du régime général ne dépendent, quant à eux, que des assiettes de rémunération déclarées.

Pour rappel, contrairement au dispositif de la loi « TEPA », la **CSG** et la **CRDS** sont exclues du champ de l'exonération sociale.

## Les obligations de traçabilité des heures supplémentaires incombant aux employeurs

L'exonération fiscale et sociale est subordonnée à deux conditions à remplir par l'employeur :

- l'établissement d'un document, le cas échéant sur support dématérialisé, indiquant pour chaque agent, le nombre d'heures supplémentaires effectivement accomplies, et la rémunération afférente. Cet état peut être soit mensuel, soit établi sur une durée plus longue correspondant au cycle de travail de l'agent, dès lors que celui-ci dépasse le mois.
- la mise en œuvre de **moyens de contrôle** permettant de comptabiliser de façon exacte les heures supplémentaires.



### Notre éclairage

S'agissant en particulier des IHTS, la dernière condition est par définition remplie dans la mesure où leur versement est subordonné à la mise en œuvre par l'employeur, selon les cas, d'instruments automatisés de suivi du temps de travail ou d'un système déclaratif contrôlable (décret n° 2002-60 du 14 janvier 2002 et décret n° 2002-598 du 25 avril 2002, art. 2-2°).

## La date d'effet

Le décret s'applique aux rémunérations versées à raison des heures supplémentaires et assimilées accomplies à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019.

Décret n° [2019-133](#) du 25 février 2019 publié au Journal officiel du 27 février 2019



### Notre éclairage

Une **circulaire de la direction de la sécurité sociale** du ministère des solidarités et de la santé relative à l'application de l'exonération sociale des heures supplémentaires est en cours d'élaboration. Présentée sous forme de questions/réponses, elle devrait aborder notamment le taux d'exonération pour les salariés dont la rémunération est supérieure au PASS, les cadres au forfait, et le cas des apprentis.

A propos du **volet fiscal** applicable comme l'exonération sociale aux heures supplémentaires réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, l'étude d'impact du projet de loi portant mesures d'urgence économiques et sociales précise que les employeurs qui n'ont pu mettre en œuvre l'exonération de prélèvement à la source en temps utile pourront utiliser la **procédure de régularisation** prévue pour corriger les prélèvements opérés à tort (art. 95 ZO de l'annexe II au CGI commenté dans le Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts - BOFIP-I-, « IR-Prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu-Modalités d'application du prélèvement-Modalités d'application de la retenue à la source – Régularisation des erreurs de taux et d'assiette de prélèvement et régularisation des trop versés de revenus » publié le 27 février 2019).