

Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique,
Ministère du travail, des relations sociales et de la solidarité

Direction de la sécurité sociale
Sous-direction du financement de
la sécurité sociale – Bureau 5B
Tel : 01 40 56 69 47

Le directeur de la sécurité sociale

à

Monsieur le directeur de l'Agence centrale
des organismes de sécurité sociale

Mesdames et Messieurs les préfets de région

Directions régionales des affaires sanitaires et
sociales (pour information)

Directions de la santé et du développement
social de Guadeloupe, de Guyane et
Martinique (pour information)

CIRCULAIRE N°DSS/5B/2007/358 du 1^{er} octobre 2007 relative à la mise en œuvre 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.

Date d'application : 1^{er} octobre 2007.

NOR :

Classement thématique :

Cette circulaire est disponible sur le site <http://www.securite-sociale.fr/>

Résumé : En son article 1^{er}, la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat a instauré une réduction de cotisations salariales et une déduction forfaitaire des cotisations patronales de sécurité sociale, liées à l'accomplissement d'heures supplémentaires ou complémentaires ou à la renonciation à des jours de repos. Elle a également modifié les modalités de calcul de la réduction générale des cotisations patronales. La présente circulaire apporte les précisions nécessaires à la mise en œuvre de cette nouvelle législation pour le régime général.

Mots-clés : Cotisations de sécurité sociale – Heures supplémentaires – Heures complémentaires – Réduction de cotisations salariales – Déduction forfaitaire des cotisations patronales – Réduction générale des cotisations patronales – SMIC mensuel.

Textes de référence : - Articles L. 241-13, L. 241-17 et L. 241-18 du code de la sécurité sociale, tels que modifiés ou créés par 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.

- Article 81 *quater* du code général des impôts (CGI), également créé par l'article 1^{er} précité de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007.

- Articles D. 241-7, D. 241-10, D. 241-13 et D. 241-21 à D. 241-27, tels que modifiés ou créés par le décret n° 2007-1380 du 24 septembre 2007 portant application 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.

- Article 38 *septdecies* de l'annexe III au CGI, issu également du décret n° 2007-1380 du 24 septembre 2007 précité.

SOMMAIRE

I – RÉDUCTION DE COTISATIONS SALARIALES DE SÉCURITÉ SOCIALE

- A – Champ de la mesure
- B – Modalités de calcul de la réduction de cotisations salariales
- C – Imputation de la réduction de cotisations salariales
- D – Règles de cumul

II – DÉDUCTION FORFAITAIRE DES COTISATIONS PATRONALES DE SÉCURITÉ SOCIALE

- A – Champ de la mesure
- B – Modalités d'application de la déduction forfaitaire de cotisations patronales de sécurité sociale
- C – Imputation de la déduction forfaitaire
- D – Règles de cumul
- E – Fin du dispositif dérogatoire pour les entreprises de vingt salariés au plus
- F – Application des règles de *minimis* à la majoration de déduction forfaitaire

III – RÉFORME DU MODE DE CALCUL DE LA RÉDUCTION GÉNÉRALE DES COTISATIONS PATRONALES DE SÉCURITÉ SOCIALE DITE « RÉDUCTION FILLON »

- A – Nouvelles formules de calcul applicables à compter du 1^{er} octobre 2007
- B – Détermination du SMIC à prendre en compte au numérateur de la formule de calcul
- C – Définition de la rémunération mensuelle brute (hors heures supplémentaires et complémentaires) prise en compte pour le calcul du coefficient

IV – DÉFINITION DES HEURES DE TRAVAIL ENTRANT DANS LE CHAMP DES RÉDUCTION PROPORTIONNELLE ET DEDUCTION FORFAITAIRE DE COTISATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE

- A - Salariés à temps plein
- B - Salariés à temps partiel

V – CONDITIONS, LIMITES ET MODALITÉS DE DÉCOMPTE DES EFFECTIFS

- A – Dispositions communes à la réduction des cotisations salariales et à la déduction forfaitaire des cotisations patronales
- B – Modalités de décompte des effectifs
- C – Disposition spécifique à la réduction des cotisations salariales : cas particulier des heures complémentaires effectuées de manière régulière

VI – INFORMATIONS À PRODUIRE PAR L'EMPLOYEUR EN CAS DE CONTRÔLE

- A – Document de contrôle du calcul de la réduction de cotisations salariales et de la déduction forfaitaire des cotisations patronales
- B – Document de contrôle des heures effectuées

VII – RÉGIME AU REGARD DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

VIII – ENTRÉE EN VIGUEUR

En son article 1^{er}, la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat instaure 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 comprennent :

- 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 été 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.

L'économie générale de la loi conduit, pour tous les salariés et toutes les entreprises, indépendamment de leur choix d'organisation du temps de travail, à prendre en compte les rémunérations versées à raison des heures supplémentaires et complémentaires effectuées ou des jours de repos auxquels il aura été renoncé à compter du 1^{er} octobre 2007, à l'exclusion d'autres éléments de compensation de ce temps de travail s'il n'est pas rémunéré. De même, les mesures d'exonération ou de réduction de charges ne sont applicables que dans la mesure où l'entreprise a respecté les dispositions légales et conventionnelles relatives à la durée du travail.

En cohérence avec les deux nouveaux dispositifs créés, l'article 1^{er} de la loi du 21 août 2007 a également modifié les dispositions de l'article L. 241-13 du code de la sécurité sociale relatif à la réduction générale des cotisations patronales afin, d'une part, d'en simplifier le mode de calcul, d'autre part, de neutraliser l'impact de la majoration des heures supplémentaires ou complémentaires sur la détermination du taux de cette réduction.

* * *

Le décret n° 2007-1380 du 24 septembre 2007 (paru au *Journal officiel* du 25 septembre 2007) a fixé les modalités d'application de ces nouvelles dispositions législatives. Ce décret a principalement pour objet de modifier les articles D. 241-7 et D. 241-13 du code de la sécurité sociale relatifs à la réduction générale des cotisations patronales et de créer dans ce même code sept nouveaux articles (D. 241-21 à D. 241-27) portant notamment application de la réduction de cotisations salariales et de la déduction forfaitaire des cotisations patronales de sécurité sociale.

La présente circulaire apporte aux organismes de recouvrement les précisions nécessaires à la mise en œuvre de ces dispositions législatives et réglementaires.

I – RÉDUCTION DE COTISATIONS SALARIALES DE SÉCURITÉ SOCIALE

En son IV, l'article 1^{er} de la loi du 21 août 2007 crée dans le code de la sécurité sociale un article L. 241-17 instaurant une réduction de cotisations salariales de sécurité sociale.

A – Champ de la mesure

Aux termes du I de l'article L. 241-17 du code de la sécurité sociale, toute heure (ou jour) **supplémentaire ou complémentaire effectuée** entrant dans le champ de l'article 81 quater (cf. IV infra) ouvre droit à une réduction de cotisations salariales de sécurité sociale proportionnelle à sa rémunération brute, dans la limite des cotisations et contributions d'origine légale ou conventionnelle rendues obligatoires par la loi dont le salarié est redevable au titre de cette heure.

B – Modalités de calcul de la réduction de cotisations salariales

Le taux de la réduction applicable à la rémunération des heures supplémentaires ou complémentaires correspond au taux résultant du rapport entre la somme des cotisations et contributions rendues obligatoires par la loi mises à la charge du salarié au cours du mois où est effectué le paiement de la durée supplémentaire travaillée et la rémunération du même mois définie à l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale. Le taux maximum de cette réduction est fixé par l'article D. 241-21 nouveau du code du travail à 21,50 %.

Ces contributions et cotisations sont les suivantes :

- a) contribution sociale généralisée (CSG) et contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), après intégration de la réduction représentative de frais professionnels ;
- b) cotisations relatives aux assurances sociales (cotisations vieillesse et cotisations maladie, maternité, invalidité et décès) ;
- c) cotisations de retraite complémentaire (ARRCO, AGIRC, AGFF, APEC, CET) ;
- d) cotisations dues par le salarié au titre de la couverture du risque de chômage (ASSEDIC).

Pour les salariés affiliés au régime local d'assurance maladie d'Alsace-Moselle (article L. 242-13 du code de la sécurité sociale), le taux de la cotisation supplémentaire correspondante (1,7 % depuis le 1^{er} juillet 2007, qui s'ajoute à la cotisation d'assurance maladie – 0,75 % - du régime de base) peut être intégré au taux de la réduction, dans la limite de 21,5 points. Il en est de même pour les cotisations versées à l'IRCANTEC, ou pour la contribution exceptionnelle de solidarité de 1 % due par les agents publics (loi n° 82-939 du 4 novembre 1982) dans la mesure où elles résultent bien d'une obligation légale et sont à la charge du salarié.

Lorsque l'employeur prend à sa charge tout ou partie de la part salariale des cotisations de retraite complémentaire AGIRC-ARRCO, celle-ci n'entre pas, à due concurrence, dans le calcul.

Lorsque le calcul de la réduction de cotisations salariales donne un montant à plusieurs décimales, il y a lieu d'arrondir ce montant à deux décimales après la virgule.

Exemples de réduction de cotisations salariales sur des heures supplémentaires	
Salarié non-cadre rémunéré, sur la base hebdomadaire de 35 heures, 2 200 € par mois (14,51 €/heure) effectuant 8 heures supplémentaires majorées de 25 %	Salarié cadre rémunéré, sur la base hebdomadaire de 35 heures, 3 000 € par mois (19,78 €/heure) effectuant 8 heures supplémentaires majorées de 25 %
<p>> Rémunération heures supplémentaires : 14,51 € x 125 % x 8 h = 145,10 €</p> <p>> Brut soumis à cotisations : 2 200 € + 145,10 € = 2 345,10 €</p> <p>> Cotisations salariales dues sur le brut : 503,26 €</p> <p>> Rapport « cotisations/salaire brut » : 503,26 € / 2 345,10 € = 0,2146</p> <p>Ce taux est bien inférieur à 21,50 %.</p> <p>> Réduction de cotisations salariales : 145,10 € x 21,46 % = 31,14 €</p> <p>> Limite des cotisations salariales de sécurité sociale due sur l'ensemble de la rémunération : 2 345,10 € x 7,50 % = 175,88 € (les 31,14 € de réduction peuvent donc être intégralement déduits)</p>	<p>> Rémunération heures supplémentaires : 19,78 € x 125 % x 8 h = 197,80 €</p> <p>> Brut soumis à cotisations : 3 000 € + 197,80 € = 3 197,80 €</p> <p>> Cotisations salariales dues sur le brut : 684,11 €</p> <p>> Rapport « cotisations/salaire brut » : 684,11 € / 3 197,80 € = 0,2139</p> <p>Ce taux est bien inférieur à 21,50 %.</p> <p>> Réduction de cotisations salariales : 197,80 € x 21,39 % = 42,31 €.</p> <p>> Limite des cotisations salariés de sécurité sociale due sur l'ensemble de la rémunération : (2 682 € x 7,50 %) + (515,80 € x 0,85 %) = 205,53 € (les 42,31 € de réduction peuvent donc être intégralement déduits)</p>

C – Imputation de la réduction de cotisations salariales

La réduction s'impute sur les cotisations maladie (0,75 %) et vieillesse (6,65 % sous le plafond, 0,10 % déplafonnée, lorsqu'il n'est pas fait application de taux réduits) dues par le salarié au titre de l'ensemble de la rémunération versée au moment du paiement de la durée supplémentaire travaillée et qui ne peut dépasser le montant de ces cotisations.

L'imputation des exonérations relatives aux heures supplémentaires effectuées se fait sur chaque bulletin de paye sans dépasser les cotisations salariales de sécurité sociale dues. Il n'y a pas de report possible sur le mois suivant ou sur un autre salarié de l'établissement.

D – Règles de cumul

L'article D. 241-22 nouveau du code de la sécurité sociale prévoit qu'en cas d'application de taux réduits, la réduction de cotisations salariales est calculée selon les modalités exposées au **B** ci-dessus, mais en tenant compte des taux minorés applicables au salarié.

La réduction des cotisations salariales intervient donc après application des taux réduits de cotisations auxquels, le cas échéant, le salarié peut prétendre.

Le cumul de la réduction de cotisations salariales avec une exonération totale ou partielle de cotisations salariales de sécurité sociale, avec une assiette forfaitaire ou un montant forfaitaire de cotisations n'est en revanche pas autorisé.

II – DÉDUCTION FORFAITAIRE DES COTISATIONS PATRONALES DE SÉCURITÉ SOCIALE

En son IV, l'article 1^{er} de la loi du 21 août 2007 crée également, 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**.

A – Champ 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 mentionnés 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).

B – Modalités d'application de la déduction forfaitaire des cotisations patronales de sécurité sociale

Dans ces entreprises, 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). (cf. infra IV).

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

3°) L'article D. 241-24 nouveau du code de la sécurité sociale fixe le montant de cette déduction forfaitaire à 0,50 € par heure supplémentaire. Dans les entreprises employant au plus vingt salariés, ce montant est majoré d'un euro (pour le décompte des effectifs, on se référera au V - B infra).

Cette majoration s'applique également, jusqu'au 31 décembre 2008, aux entreprises qui bénéficiaient du régime transitoire prévu à l'article 4 de la loi du 31 mars 2005 (cf. E infra)

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 :

A 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 €).

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. Son montant est, par jour, de sept fois le montant

de la déduction applicable pour une heure supplémentaire (selon le cas, sept fois 0,5 € ou 1,5 €).

C – 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).

D – Règles de cumul

Cette déduction forfaitaire est cumulable avec les exonérations de cotisations patronales de sécurité sociale, 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 au moment du paiement de la durée supplémentaire travaillée.

Il en résulte que la déduction forfaitaire des cotisations patronales intervient après application des autres exonérations de cotisations patronales auxquelles l'entreprise peut prétendre.

E – Fin du dispositif dérogatoire pour les entreprises d'au plus vingt salariés

En son article 4, la loi n° 2005-296 du 31 mars 2005 portant réforme de l'organisation du temps de travail dans l'entreprise avait prévu, dans les entreprises employant au plus vingt salariés au 31 mars 2005, des dispositions dérogatoires au taux de majoration des heures supplémentaires et à la durée légale du travail. Ces dispositions devaient prendre fin le 31 décembre 2008. En son VII, l'article 1^{er} de la loi met fin, de façon anticipée, à ces dispositions dérogatoires.

L'article 4 de la loi du 31 mars 2005 posait aussi la question des entreprises qui, occupant au plus vingt salariés au 31 mars 2005, bénéficiaient, jusqu'au 31 décembre 2008, de la dérogation au taux de majoration des heures supplémentaires, même si elles comptent désormais plus de vingt salariés. Le bénéfice de cette dérogation leur est retiré de façon anticipée, sans attendre le 31 décembre 2008.

F – Application des règles de *minimis* à la majoration de déduction forfaitaire

En son troisième alinéa, le IV de l'article L. 241-18 du code de la sécurité sociale subordonne le bénéfice de la majoration du montant de la déduction (soit 1 €) au respect des dispositions du règlement (CEE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des règles dites *de minimis*, qui permettent l'octroi d'aides publiques sans obligation de notification à la Commission européenne.

En conséquence, le montant de la déduction forfaitaire des cotisations patronales et des autres aides entrant dans le champ du règlement n°1998/2006 précité ne doit pas excéder 200 000 € sur une période de trois exercices fiscaux dont l'exercice en cours.

III – RÉFORME DU MODE DE CALCUL DE LA RÉDUCTION GÉNÉRALE DES COTISATIONS PATRONALES DE SÉCURITÉ SOCIALE DITE « RÉDUCTION FILLON »

Cette réforme a deux objectifs essentiels :

- neutraliser l'impact des heures supplémentaires ou complémentaires sur le calcul du montant de la réduction générale,
- simplifier les modalités d'application de la réduction générale qui est désormais calculée par référence à la rémunération mensuelle brute versée au salarié, donnée figurant sur chaque bulletin de salaire et parfaitement compréhensible pour l'ensemble des employeurs.

Les modifications introduites par la loi concernent le mode de calcul du coefficient de la réduction générale tel qu'il est défini au III de l'article L. 241-13 et à l'article D. 241-7 du code de la sécurité sociale.

Pour le calcul de ce coefficient, il n'est plus fait référence au salaire horaire du salarié mais à sa rémunération mensuelle, hors heures supplémentaires et complémentaires, et à la valeur du SMIC pour 151,67 heures mensuelles (35 heures x 52 semaines / 12 mois, soit 151,67 après arrondi) sur la base de la durée légale du travail (35 heures hebdomadaires). Disparaît ainsi la notion d'heure rémunérée qui servait précédemment à la détermination du salaire horaire.

Ce nouveau mode de calcul a pour conséquence de modifier le montant de la réduction lorsqu'une heure ne correspondant pas à du travail effectif est rémunérée (temps de pause, de repas, d'habillage ou de déshabillage, d'astreinte, ...) ou qu'une compensation financière est accordée en contrepartie d'un temps de repos non pris (indemnité compensatrice de congés payés, indemnité de repos compensateur, ...). En effet, ces rémunérations conduisent à majorer la rémunération mensuelle du salarié et il est logique qu'il en soit tenu compte dans le calcul de l'allègement général sur les bas salaires.

En revanche, contrairement à la situation antérieure, l'accomplissement par un salarié d'heures supplémentaires ou complémentaires n'entraîne plus de diminution du montant de la réduction. Du fait de l'exclusion du surcroît de rémunération afférent à ces heures de la rémunération mensuelle prise en compte pour le calcul du coefficient, le taux d'exonération de la réduction générale est désormais identique que le salarié travaille à temps plein ou à temps partiel et qu'il accomplisse ou non des heures supplémentaires ou complémentaires.

Enfin, le champ d'application de cette réduction (défini au II de l'article L. 241-13 du code de la sécurité sociale), le plafond de rémunération au-delà duquel elle s'annule (1,6 fois le SMIC) et son taux maximal d'exonération (depuis le 1^{er} juillet 2007, 26 % ou 28,1 % selon l'effectif de l'entreprise) demeurent inchangés. Les règles applicables aux autres exonérations calculées en fonction d'un nombre d'heures rémunérées ne changent pas non plus.

Exemple : Un salarié est rémunéré 13 € de l'heure pour un horaire de 35 heures hebdomadaires (salaire mensuel brut : 1971,67€). Au cours du mois d'octobre 2007, son employeur lui verse en plus 130 € au titre de la rémunération se rapportant à 8 heures supplémentaires payées à 125 % de l'heure normale (effectuées entre la 35 ^e et la 43 ^e heure hebdomadaire), et 78 € au titre de 4 heures supplémentaires payées à 150 % de l'heure normale (effectuées au-delà de 43 heures hebdomadaires). La rémunération totale brute est de 1 971,67 € + 130 € + 78 € = 2 179,67 € et le nombre d'heures total de 163,67.	
AVANT LE 1^{er} OCTOBRE Coefficient : 0,26/0,6 x [(1,6 x 8,44 x 163,67/2 179,67) – 1] = 0,006. Réduction Fillon : 2 179,67 € x 0,006 = 13,08 €.	A COMPTER DU 1^{er} OCTOBRE Coefficient : 0,26/0,6 x [(1,6 x 1 280,09/1 971,67) – 1] = 0,017. Réduction Fillon : 2 179,67 € x 0,017 = 37,05 €.

A – Nouvelles formules de calcul applicables à compter du 1^{er} octobre 2007

Pour tenir compte des modifications apportées par la loi, l'article 1^{er} du décret n° 2007-1380 du 24 septembre 2007 substitue en son III, aux deux formules de calcul mentionnées à l'article D. 241-7 du code de la sécurité sociale, les formules suivantes :

- Entreprises de plus de 19 salariés :

$$\left(\frac{0,260}{0,6} \right) \times \left(1,6 \times \frac{\text{montant mensuel du SMIC}}{\text{rémunération mensuelle brute hors heures supplémentaires et complémentaires}} - 1 \right)$$

- Entreprises de 1 à 19 salariés :

$$\left(\frac{0,281}{0,6} \right) \times \left(1,6 \times \frac{\text{montant mensuel du SMIC}}{\text{rémunération mensuelle brute hors heures supplémentaires et complémentaires}} - 1 \right)$$

Comme précédemment, **le montant de la réduction est obtenu en multipliant la rémunération mensuelle brute (incluant, le cas échéant, la rémunération des heures supplémentaires ou complémentaires) par le coefficient ainsi déterminé.**

Pour le décompte des effectifs, on se réfèrera au **V - B** infra

B – Détermination du SMIC à prendre en compte au numérateur de la formule de calcul

1. Cas général

Le SMIC figurant au numérateur des formules définies au A ci-dessus est égal à la valeur du salaire minimum de croissance prévu par l'article L. 141-4 du code du travail multipliée par 151,67. Il est pris en compte pour sa valeur la plus élevée en vigueur au cours de la période d'emploi rémunérée.

Au 1^{er} octobre 2007, cette valeur est ainsi fixée à **1 280,09 €** (151,67 x 8,44 €). Elle s'applique aux salariés travaillant à temps plein sur la totalité du mois dont la rémunération contractuelle mensuelle est fixée en référence à une durée hebdomadaire de 35 heures. Cette formule s'applique également aux salariés dont la rémunération est calculée sur la base d'un 1/12^e de la rémunération annuelle, elle-même établie en référence à une durée annuelle de 1607 heures.

Pour les salariés non rémunérés sur tout le mois sur la base de 35 heures hebdomadaires ou de 1607 heures par an, le montant mensuel du SMIC ainsi déterminé est ajusté à proportion de la durée de travail, hors heures supplémentaires ou complémentaires, inscrite

à leur contrat de travail au titre de la période où ils sont présents dans l'entreprise et rapportée à celle correspondant à la durée légale du travail, selon les modalités définies ci-après (cf. article D. 241-7, I. 1.).

De manière générale, ces modalités doivent aboutir à ce qu'un salarié payé au SMIC sans éléments de rémunération supplémentaires fasse bénéficier son employeur du niveau maximum d'exonération (26 ou 28,1% selon l'effectif de l'entreprise).

La notion de présence dans l'entreprise s'entend de la présence à l'effectif.

2. Salariés à temps partiel ou assimilés pour l'application de cette mesure

Le montant mensuel du SMIC est réduit à proportion du rapport entre la durée de la semaine travaillée et la durée légale lorsque le décompte des heures est hebdomadaire, entre la durée mensuelle prévue au contrat et 151,67 heures lorsque ce décompte est mensuel.

Sont concernés également par cette modalité de calcul, même s'il ne s'agit pas stricto sensu de temps partiel en droit du travail, les salariés dont la durée collective de travail est inférieure à 35 heures, ceux dont le forfait jours comporte moins de 218 jours, et ceux dont la durée annuelle de travail est inférieure à 1 607 heures.

Exemples :

- temps partiel de 32 heures par semaine, ou durée hebdomadaire collective fixée conventionnellement à 32 heures, le montant mensuel du SMIC est corrigé en fonction du rapport 32 / 35 ;
- mi-temps, il est réduit de 50 % (17,5 / 35) ;
- semaines alternées de 21 heures et 28 heures, soit 24,5 heures en moyenne : 24,5 / 35 ;
- temps partiel de 120 heures mensuelles : 120 / 151,67 ;
- convention individuelle de forfait de 210 jours sur l'année : 210 / 218

3. Salariés n'effectuant pas un mois de travail complet

Pour les salariés n'effectuant pas un mois de travail complet en raison d'une embauche ou d'un départ en cours de mois ou d'une absence non rémunérée (congé sans solde, congé de formation, exercice de fonctions publiques sociales ou professionnelles, etc.), les dispositions applicables en matière d'établissement de la paie sont reprises (méthode de calcul de l'horaire réel ou méthode forfaitaire, calcul en base horaire ou journalière, etc.).

Le montant mensuel du SMIC est corrigé selon le rapport entre la durée de travail du salarié, hors heures supplémentaires ou complémentaires, sur la période du mois où le salarié était présent et la durée légale du travail.

La méthode retenue doit permettre qu'un salarié payé au SMIC sans éléments de rémunération supplémentaire fasse bénéficier son employeur du niveau maximum d'exonération (26 ou 28,1% selon l'effectif de l'entreprise).

4. Salariés dont le contrat de travail est suspendu avec maintien partiel de la rémunération

En cas de suspension du contrat de travail avec maintien partiel de la rémunération, le montant mensuel du SMIC pris en compte pour le calcul du coefficient est réduit à due proportion du pourcentage de la rémunération demeurée à la charge de l'employeur et soumise à cotisations.

Ce pourcentage est ainsi déterminé : [montant de la rémunération soumise à cotisations] / [rémunération qui aurait été versée si le contrat de travail avait continué à être exécuté].

5. Salariés soumis à une durée d'équivalence

Une durée équivalente à la durée légale peut être instituée par décret dans des professions et pour des emplois déterminés. Lorsque les heures d'équivalence effectuées font l'objet d'une rémunération au moins égale à celle d'une heure normale, le montant mensuel du SMIC est corrigé à proportion de la durée de travail inscrite au contrat du salarié rapportée à la durée légale.

Exemple :

- pour un salarié du secteur du transport routier de marchandises pour lequel la durée d'équivalence hebdomadaire est de 39 heures (conducteurs « courtes distances »), le montant mensuel du SMIC est corrigé de 39/35.

En revanche, lorsque est utilisé un coefficient de conversion pour la rémunération des heures d'équivalence par exemple lorsque 45 % de la surveillance de nuit équivaut à du temps de travail effectif pour la détermination de la rémunération (accord sur les équivalences de nuit dans l'enseignement privé sous contrat), le montant mensuel du SMIC ne fait l'objet d'aucun ajustement.

6. Salariés hors du champ d'application de la mensualisation

Il s'agit des salariés saisonniers, intermittents ou temporaires, travailleurs à domicile, etc.

Pour ce qui les concerne, le montant mensuel du SMIC est corrigé en fonction du rapport entre l'horaire de travail prévu au contrat du salarié (hors heures supplémentaires mais y compris jours fériés ou périodes de congés intervenant pendant le contrat le cas échéant) et 151,67.

Pour ce qui concerne spécifiquement les intérimaires, le montant mensuel du SMIC peut être corrigé en fonction du rapport entre l'horaire de travail prévu au contrat du salarié ou du nombre d'heures de travail effectué s'il est différent.

Exemples :

- un salarié intérimaire effectue au cours du mois une mission dont la durée est de 48 heures : le montant mensuel du SMIC est ajusté en fonction du rapport 48 / 151,67 ;
- un salarié intérimaire effectue de mai à août une mission sur la base d'un horaire hebdomadaire de 35 heures ; si le mois d'août comprend 23 jours ouvrés : le montant mensuel du SMIC est corrigé en fonction du rapport 161 / 151,67 ;
- un travailleur saisonnier est employé sur l'ensemble du mois de juillet 2008, 8 heures par jour du mardi au samedi : le montant mensuel du SMIC est ajusté en fonction du rapport 184 / 151,67.

NB : Ce n'est que dans cette situation et dans celle des professions soumises à une durée d'équivalence que le montant figurant au numérateur peut dépasser 151,67 fois le montant du SMIC horaire.

Dans tous les cas, le montant figurant au numérateur ne peut dépasser le produit du SMIC horaire par le nombre d'heures de travail effectuées sur le mois, hors heures supplémentaires ou complémentaires (y compris en revanche les périodes de congés ou jours fériés).

Dans le cas d'un salarié intérimaire effectuant au cours du mois plusieurs missions au sein d'une ou de plusieurs entreprises utilisatrices, le coefficient est déterminé pour chaque mission.

7. Autres salariés non rémunérés selon une durée de travail

Entrent dans cette catégorie, les salariés rémunérés à la tâche, au rendement, à la pige ou par un fixe plus une commission, les VRP, etc.

L'employeur est tenu de déterminer le nombre de jours de travail auquel se rapporte la rémunération versée, notamment au vu des échéances d'accomplissement des travaux prévus au contrat. Les dispositions du 3. sont alors applicables.

Ainsi, un VRP qui a travaillé 5 jours se verra appliquer les mêmes règles qu'un salarié n'effectuant pas un mois de travail complet.

Dans le cas contraire, il convient de procéder pour le calcul du coefficient de réduction comme si le salarié avait travaillé un mois complet à temps plein, soit le cas général sans ajustement dans le cas d'une durée de travail de l'établissement égale à la durée légale (cf. **1** ou **2** selon les cas).

C – Définition de la rémunération mensuelle brute (hors heures supplémentaires et complémentaires) prise en compte pour le calcul du coefficient

La rémunération prise en compte pour le calcul du coefficient est la rémunération mensuelle brute soumise à cotisations de sécurité sociale au sens de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, déduction faite selon le cas :

- de la rémunération des heures supplémentaires ou complémentaires au sens de l'article 81 *quater* du CGI, majorée dans la limite des taux de 25 % ou 50 %, selon le cas, prévus au I de l'article L. 212-5 du code du travail et à l'article L. 212-4-4, 2^{ème} alinéa du même code ;
- des frais professionnels (ou de la déduction forfaitaire pour frais professionnels après, le cas échéant, réintégration des indemnités versées au titre desdits frais).

La mesure de neutralisation ne s'applique donc pas dans le cas, vraisemblablement peu fréquent, d'un salarié relevant d'une convention de forfait annuel en jours et ouvrant droit à la réduction Fillon.

Il est rappelé que cette assiette n'intègre pas les cotisations versées à la caisse de compensation au titre des congés payés pour les professions concernées par cette obligation (BTP, manutention des ports, dockers, spectacles, travailleurs intermittents des transports).

Elle comprend, s'il y a lieu :

- les avantages en nature (ceux-ci constituant des éléments de la rémunération donnant lieu à ce titre à cotisations) ;
- les majorations de salaire correspondant aux heures supplémentaires et complémentaires effectuées au cours du mois pour la part qui excède les taux de majoration prévus par la loi (soit, pour les heures supplémentaires, les taux de 25 % pour les 8 premières et de 50 % pour les heures suivantes et, pour les heures complémentaires, le taux de 25 % pour celles effectuées au delà de 10 % de la durée fixée au contrat de travail).

IV – DÉFINITION DES HEURES DE TRAVAIL ENTRANT DANS LE CHAMP DES RÉDUCTION PROPORTIONNELLE ET DEDUCTION FORFAITAIRE DE COTISATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE

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

Ainsi, le champ d'application de l'exonération d'impôt sur le revenu, celui de la réduction proportionnelle de cotisations salariales de sécurité sociale et, pour les seules heures (ou jours) supplémentaires, celui de la déduction forfaitaire de cotisations patronales de sécurité sociale, sont identiques.

Les heures supplémentaires et complémentaires (mais pas les jours) mentionnées ci-après entrent également dans le champ des dispositions particulières favorables en ce qui concerne le calcul de l'allègement général, sauf pour ce qui concerne le taux maximum de majoration des heures retenu (voir ci-dessus).

A – Salariés à temps plein (CGI, 1° du I de l'article 81 *quater*)

1°) Sont tout d'abord visées les heures supplémentaires définies au premier alinéa de l'article L. 212-5 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. 212-1 de ce code, soit trente-cinq heures, ou de la durée équivalente prévue dans certains secteurs d'activité.

Il en résulte que si la durée conventionnelle du travail est inférieure à trente-cinq 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 au demeurant 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. 212-4 du code du travail).

Il est à noter que sont notamment 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 aux articles L. 212-5, L. 212-5-1 et L. 212-8 du code du travail.

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 prévue au 8^{ème} alinéa du L. 212-5, les exonérations pourront 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). Dans ce cas, cette rémunération sera corrigée en fonction du nombre de jours d'absence sur l'année.

La majoration de salaire au titre de l'heure considérée est prise en compte dans la limite des taux fixés par voie de convention collective ou d'accord professionnel ou interprofessionnel applicable. A défaut d'une telle convention collective ou d'un tel accord, en particulier lorsque les taux sont fixés par simple accord de groupe, d'entreprise ou d'établissement, la majoration est prise en compte dans la limite de :

- 25 % pour les huit premières heures ;
- 50 % pour les heures suivantes.

Le I de l'article 4 de la loi n° 2005-296 du 31 mars 2005 portant réforme de l'organisation du temps de travail dans l'entreprise avait prévu, dans les entreprises d'au plus vingt salariés au 31 mars 2005, des dispositions dérogatoires au regard tant du taux de majoration des heures supplémentaires (10 %, au lieu de 25 %, pour les quatre premières heures, en l'absence d'accord collectif) que de leur prise en compte dans le contingent d'heures supplémentaires (décompte uniquement à partir de la 37^{ème} heure). Ces dispositions devaient prendre fin le 31 décembre 2008.

L'article 1^{er} (XI) de la loi du 21 août 2007 met fin de façon anticipée, soit à compter du 1^{er} octobre 2007, à ces dispositions dérogatoires.

2°) Entrent également dans le champ des avantages fiscaux et sociaux :

- a) 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 (article L. 212-6-1 du code du travail) ;
- b) 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 trente-cinq heures calculée sur la durée du cycle (article L. 212-7-1 du code du travail) ;
- c) dans les entreprises ou établissements couverts par une convention ou un accord collectif de modulation du temps de travail (article L. 212-8 du code du 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 ;
- d) 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 (article L. 212-9 du code du travail) :
 - 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 ;
- e) pour les salariés relevant d'une convention de forfait établie en heures sur une base annuelle (article L. 212-15-3, II, du code du travail), 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.

- f) 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 (article 212-4-7 du code du travail, troisième alinéa).

Dans les situations visées aux a, b, c, d et f, la majoration de salaire est prise en compte pour l'exonération dans la même limite que celle définie au 1° ci-dessus, soit, et sans préjudice de taux supérieurs s'ils résultent d'une convention collective ou d'un accord professionnel ou interprofessionnel, des taux de 25 % et 50 %.

3°) La mesure d'exonération est également applicable aux salariés relevant d'une convention de forfait annuel en jours, pour les jours de repos auxquels les intéressés, en accord avec l'employeur, renoncent en contrepartie d'une majoration de salaire (article L. 212-15-3, III, du code du travail).

Dans ce cas, la mesure d'exonération s'applique au salaire versé au titre des jours de travail supplémentaires effectués au-delà de 218 jours et ce, par jour de travail supplémentaire, dans la limite de la rémunération journalière déterminée à partir du rapport entre la rémunération annuelle forfaitaire et le nombre de jours de travail prévu dans le forfait, majorée de 25 %.

Le décompte des jours de travail supplémentaires se fait par rapport au nombre de jours de repos auquel il est renoncé, et non en fonction du nombre de jours effectivement travaillés au-delà du forfait conventionnel.

Exemples :

- Un cadre bénéficiant d'un forfait annuel en jours de 218 jours et ayant renoncé à deux jours de congés bénéficiera de l'exonération sur ces deux jours à l'issue de l'année écoulée.
- Un cadre bénéficiant d'un forfait annuel en jours de 215 jours et ayant renoncé à quatre jours de congés sera exonéré à raison de la rémunération afférente à un jour de congé travaillé.

4°) La mesure d'exonération est également applicable, dans le cadre du dispositif temporaire de « rachat des jours de repos » prévu, pour les entreprises de vingt salariés au plus au 31 mars 2005, par le II de l'article 4 de la loi n° 2005-296 du 31 mars 2005 précitée, aux salaires versés en contrepartie :

- de la renonciation, dans la limite de dix jours par an, à une partie de leurs « jours RTT » (accordés en application de l'article L. 212-9 du code du travail) ou de leurs jours de repos dans le cadre d'une convention de forfait annuel en jours (en application du III de l'article L 212-15-3 du code du travail), et ce si le nombre de jours de travail accomplis de ce fait dépasse le plafond annuel de 218 jours ;
- des heures effectuées, dans la limite de soixante-dix heures par an, au-delà de 1 607 heures annuelles dans le cadre d'une convention de forfait hebdomadaire, mensuel ou annuel en heures (en application des I et II de l'article L. 212-15-3 du code du travail).

Dans le cadre du décompte des heures supplémentaires ou complémentaires sur une base annuelle ou de forfaits en jours sur l'année, ces heures supplémentaires, complémentaires, ou ces jours de repos auxquels le salarié a renoncé, seront bien exonérés au moment de leur paiement à l'issue de l'année écoulée.

B – Salariés à temps partiel (CGI, 2° du I de l'article 81 quater)

1°) Entrent dans le champ de la mesure d'exonération les heures complémentaires effectuées par les salariés à temps partiel, c'est-à-dire les heures effectuées au-delà de la durée de travail fixée par le contrat et sans qu'elles puissent avoir pour effet de porter la durée du travail effectuée au niveau de la durée légale ou conventionnelle du travail (articles L. 212-4-3 et L. 212-4-4 du code du travail).

L'exonération est acquise soit dans la limite de 10 % de la durée hebdomadaire ou mensuelle de travail prévue par le contrat de travail, qui est la limite de droit commun à l'accomplissement des heures complémentaires fixée par le code du travail, soit dans une

limite supérieure, fixée par un accord collectif, qui peut atteindre le tiers de la durée contractuellement prévue.

Elle s'applique à la rémunération, le cas échéant majorée (étant précisé que les heures complémentaires effectuées au-delà du dixième et dans la limite du tiers de la durée contractuelle donnent obligatoirement lieu à une majoration de salaire de 25 % en application de l'article L. 212-4-4 du code du travail), cette majoration étant retenue dans la limite des taux fixés par voie de convention collective ou d'accord professionnel ou interprofessionnel applicable et, à défaut, dans la limite d'un taux de 25 %.

2°) La mesure d'exonération est également applicable aux heures complémentaires effectuées par les salariés à temps partiel dont la durée de travail est fixée sur l'année (« temps partiel annualisé ») et qui demeurent régis par les dispositions de l'article L. 212-4-3, avant-dernier alinéa, du code du travail applicables à la date de publication de la loi n° 2000-37 du 19 janvier 2000 relative à la réduction négociée du temps de travail (article 12-IX de cette loi).

V – CONDITIONS, LIMITES ET MODALITÉS DE DECOMPTE DES EFFECTIFS

Par renvoi des articles L. 241-17, premier alinéa du I, et L. 241-18, deuxième alinéa du IV, aux dispositions de l'article 81 *quater* du CGI, les limites posées à l'exonération de l'impôt sur le revenu sont applicables à la réduction de cotisations salariales et à la déduction forfaitaire des cotisations patronales.

A – Dispositions communes à la réduction de cotisations salariales et à la déduction forfaitaire des cotisations patronales

1°) La mesure n'est pas applicable lorsque la rémunération versée au titre des heures supplémentaires, complémentaires ou jours auxquels il aura été renoncé se substitue à d'autres éléments de rémunération, à moins qu'un délai de douze 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.

2°) 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 ».

Bien entendu, ces dispositions, qui visent à prévenir des abus, n'interdisent pas aux entreprises qui le souhaitent de procéder, pour des raisons propres à leur organisation interne, à un abaissement des durées hebdomadaires de travail prévues dans les accords concernés 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'allégement 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 45ème et 46ème. Les 42ème et 43ème ne seront en revanche pas éligibles, dès lors qu'elles ont été effectuées en deçà de la limite haute antérieure.

3°) La mesure n'est pas applicable aux repos compensateurs de remplacement donnés en lieu et place de la rémunération des heures supplémentaires, de même qu'aux jours de repos placés sur un compte épargne temps (CET) et pris, ou liquidés sous forme monétaire, postérieurement.

B – 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.

Ces nouvelles dispositions reproduisent celles qui étaient en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2007 (antérieurement dans l'article D. 241-7).

Toutefois, il est précisé que, à titre transitoire, pour la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2007, l'effectif de l'entreprise est apprécié au 31 décembre 2006.

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 aux articles L. 620-10 et L. 620-11 du code du travail, y compris les salariés absents ou ceux dont le contrat est suspendu à la condition qu'ils perçoivent une rémunération.

C – Disposition spécifique à la réduction de cotisations salariales : cas particulier des heures complémentaires effectuées de manière régulière

Afin d'éviter les abus, le législateur a prévu que lorsque des heures complémentaires sont accomplies de manière régulière (par exemple 2 heures pendant 12 semaines consécutives) au sens de l'article L. 241-4-3 du code du travail et qu'elles ne sont pas intégrées *in fine* à l'horaire de travail, il doit y avoir reversement des aides perçues.

Le septième alinéa de l'article L. 241-4-3 du code du travail dispose que lorsque, pendant une période de douze semaines consécutives ou pendant douze semaines au cours d'une période de quinze semaines, l'horaire moyen réellement effectué par un salarié a dépassé de deux heures au moins par semaine, ou l'équivalent mensuel de cette durée, l'horaire prévu dans son contrat de travail, cet horaire doit être modifié, sous réserve d'un préavis de sept jours et sauf opposition du salarié.

En cohérence avec ces dispositions, l'exonération d'impôt sur le revenu et, par suite, la réduction de cotisations salariales, ne sont pas applicables aux heures complémentaires accomplies de manière régulière (cf. III de l'article 81 *quater* du CGI, auquel renvoie le I de l'article L. 241-17 du code de la sécurité sociale), sauf si elles ont été entièrement intégrées à l'horaire contractuel de travail pendant une durée minimale. Cette durée minimale est fixée à six mois, réduite, le cas échéant, à la durée restant à courir du contrat de travail si celle-ci est inférieure (article 38 *septdecies* de l'annexe III au CGI, issu de l'article 4 du décret n° 2007-1380 du 24 septembre 2007).

S'agissant de la réduction de cotisations salariales, le non-respect de ces dispositions entraîne le reversement à l'organisme de recouvrement des montants de la réduction

précédemment calculés sur la période de douze ou de quinze semaines prévue par l'article L. 212-4-3, septième alinéa, du code du travail. Ce reversement doit être effectué au cours du mois civil suivant cette période (article D. 241-23 du code de la sécurité sociale).

Exemple n° 1 : l'horaire contractuel d'un salarié en CDI est de 110 heures par mois. L'horaire effectif au cours des mois de janvier, février et mars 2008 est de 120 heures.

En avril 2008, un avenant au contrat de travail est signé, portant l'horaire contractuel de travail à 120 heures.

⇒ Les conditions de l'article 38 *sepdecies* de l'annexe III au CGI, reprises à l'article D. 241-23 du code de la sécurité sociale, sont respectées. Par suite, la réduction de cotisations salariales accordée à raison des heures complémentaires effectuées au cours des mois de janvier, février et mars 2008 n'est pas remise en cause.

⇒ A compter du 1^{er} avril 2008, ces mêmes heures ayant été intégrées à l'horaire contractuel de travail, elles ne sont plus des heures complémentaires ; dès lors, elles n'ouvrent plus droit à la réduction de cotisations salariales.

Exemple n° 2 : le cas de figure est le même que dans l'exemple n° 1, mais le contrat de travail n'est pas modifié. Conformément à l'article D. 241-23 précité du code de la sécurité sociale, le reversement à l'URSSAF de la réduction de cotisations salariales indûment calculée doit être effectué au cours du mois d'avril 2008.

Exemple n° 3 : le cas de figure est le même que dans l'exemple n° 1. En avril 2008, un avenant au contrat de travail est signé, qui porte l'horaire contractuel de travail à 120 heures. Mais, en juillet 2008, un nouvel avenant est signé, qui ramène l'horaire contractuel à 110 heures.

Les conditions de l'article 38 *sepdecies* de l'annexe III au CGI, reprises à l'article D. 241-23 du code de la sécurité sociale (« consolidation » contractuelle des heures complémentaires effectuées de manière régulière pour une durée minimale de six mois), ne sont pas respectées.

En conséquence, la réduction de cotisations salariales calculée au titre des mois de janvier, février, mars 2008 doit être reversée à l'URSSAF le mois suivant cette diminution de l'horaire contractuel, soit en août 2008.

VI – INFORMATIONS À PRODUIRE PAR L'EMPLOYEUR EN CAS DE CONTRÔLE

A – Document de contrôle du calcul de la réduction des cotisations salariales et de la déduction forfaitaire des cotisations patronales

En application de l'article D. 241-13 du code de la sécurité sociale dans sa version antérieure au 1^{er} octobre 2007, l'employeur était d'ores et déjà tenu de mettre à disposition des inspecteurs du recouvrement un justificatif du calcul de la réduction générale des cotisations patronales.

Afin de clarifier le type d'informations pouvant être demandées, le VI. de l'article 1^{er} du décret du 24 septembre 2007 susvisé complète cet article des données nécessaires au contrôle des dispositifs issus de la loi du 21 août 2007.

En conséquence, le document prévu à l'article D. 241-13 doit désormais indiquer :

- le nombre de salariés ouvrant droit à la réduction générale des cotisations patronales, à la réduction des cotisations salariales, à la déduction forfaitaire des cotisations patronales ;
- le montant total des exonérations appliquées au titre de chacune de ces dispositions ;
- pour chaque salarié : son identité, la rémunération brute mensuelle versée, le coefficient issu de l'application de la formule de calcul de la réduction générale des cotisations patronales, le montant des exonérations, le nombre d'heures supplémentaires ou complémentaires effectuées et la rémunération afférente.

B – Document de contrôle des heures effectuées

1°) 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 réduction proportionnelle de cotisations salariales et déduction forfaitaire des cotisations patronales.

2°) En ses articles D. 212-18 à D. 212-24, le code du travail prévoit d'ores et déjà divers 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.

A titre d'exemple , ces informations peuvent être présentées de la façon suivante :

Identité du salarié	Semaine	Heures complémentaires	Heures supplémentaires (36 ^{ème} - 44 ^{ème} heure) à 25 %	Heures supplémentaires (au-delà de la 44 ^{ème} heure) à 50 %	Mois de paye des heures supplémentaires
X	46		8	1	Novembre
Y	47	2			Décembre

3°) Pour les salariés dont les heures supplémentaires ne sont pas décomptées de façon hebdomadaire, sauf si les documents prévus par le code du travail mentionnés comportent déjà cette information, le récapitulatif comporte le nombre d'heures de travail effectuées pour chaque semaine au cours desquelles des heures supplémentaires auront été effectuées.

4°) 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.

5°) 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 2°.

VII. RÉGIME AU REGARD DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

La rémunération des heures (ou, le cas échéant, des jours) supplémentaires et des heures complémentaires qui ont fait l'objet de la réduction de cotisations salariales est exonérée d'impôt sur le revenu. Dans l'attente de l'instruction fiscale à paraître au *Bulletin officiel des impôts*, les premières précisions suivantes peuvent être apportées.

Le montant de cette rémunération devra, le moment venu, être isolé au sein des traitements et salaires et reporté sur les cases dédiées de la déclaration annuelle des revenus n° 2042. Compte tenu du mécanisme de réduction de cotisations salariales, le montant à reporter dans ces cases sera égal à la rémunération brute des heures (ou jours) supplémentaires et complémentaires. Ce montant doit être retenu dans les limites décrites aux A et B du IV.

En outre, lorsque le taux moyen de cotisations et contributions salariales légalement obligatoires est supérieur au taux maximum de la réduction proportionnelle de cotisations salariales (21,50 %), le reliquat est déductible de la rémunération brute imposable. Sont également déductibles les cotisations aux régimes obligatoires de retraite supplémentaire ou de prévoyance complémentaire d'entreprise (dits "article 83") calculées sur la rémunération exonérée des heures (ou jours) supplémentaires et des heures complémentaires.

Le montant à déclarer dans les cases AJ, BJ et suivantes de la déclaration annuelle des revenus n° 2042 en vue du calcul effectif de l'impôt sur le revenu sera ainsi déterminé en retirant du total des rémunérations brutes (correspondant aux heures normales, aux heures - ou jours - supplémentaires et aux heures complémentaires) :

- le total des cotisations et contributions sociales fiscalement déductibles en application de la loi (1° à 2° *ter* de l'article 83 et I de l'article 154 *quinquies* du CGI) : il s'agit de l'ensemble des sommes payées, c'est-à-dire des cotisations et contributions sociales concernées calculées sur l'ensemble de la rémunération (heures normales + heures ou jours supplémentaires et heures complémentaires) diminuées de la réduction proportionnelle de cotisations salariales sur les heures ou jours supplémentaires et sur les heures complémentaires mais majorées de la CSG non déductible (2,4 %) et de la CRDS (0,5 %) afférentes à ces heures ou jours supplémentaires ou complémentaires ;

- le montant déclaré sur les cases dédiées à la rémunération des heures (ou jours) supplémentaires et des heures complémentaires exonérées, définie ci-dessus.

A titre d'information, un exemple de calcul, sous la forme d'un bulletin de paie, du « net mensuel imposable » figure en annexe à la présente circulaire.

VIII – ENTRÉE EN VIGUEUR

Les dispositions de l'article 1^{er} de la loi du 21 août 2007 et, par voie de conséquence, celles du décret n° 2007-1380 du 24 septembre 2007 sont applicables aux rémunérations perçues **à raison des heures de travail effectuées à compter du 1^{er} octobre 2007.**

A titre transitoire, pour la détermination de la déduction forfaitaire de cotisations patronales applicable aux heures supplémentaires effectuées du 1^{er} octobre au 31 décembre 2007, l'effectif de l'entreprise est apprécié au 31 décembre de l'année 2006, dans les conditions définies au paragraphe B du V.

Dans le cas d'un décompte annuel du temps de travail ou des heures supplémentaires (modulation, forfait jours, ...), ou d'un cycle de plusieurs semaines entamé avant le 1^{er} octobre 2007, si le paiement des heures supplémentaires a lieu après le 1^{er} octobre, l'assiette servant de base au calcul de la réduction des cotisations salariales et de la déduction forfaitaire des cotisations patronales de sécurité sociale sera égale à l'ensemble de la rémunération versée en fin d'année 2007 au titre des heures supplémentaires concernées, décomptées sur une base annuelle, effectuées durant cette même année.

Pour le ministre et par délégation,
Le directeur de la sécurité sociale

[Signé]

Dominique LIBAULT