

Dernière mise à jour le 29 septembre 2017

Régime fiscal gratification stagiaires : le Conseil d'État contredit l'instruction fiscale du 28 août 2015

Dans une actualité publiée le 23 septembre 2015 sur notre site, nous vous informions du régime fiscal particulier que l'administration fiscale confirmait lors d'une publication, sur la gratification versée aux ...

Sommaire

- Les informations confirmées par le BOFIP du 28/08/2015
- La décision du Conseil d'État
- Références

Dans une actualité publiée le 23 septembre 2015 sur notre site, nous vous informions du régime fiscal particulier que l'administration fiscale confirmait lors d'une publication, sur la gratification versée aux stagiaires.

Cette actualité est à retrouver en détails, en [cliquant ici](#).

Dans une décision du 10 février 2016, le Conseil d'Etat annule certaines de ces dispositions...

Les informations confirmées par le BOFIP du 28/08/2015

Dans sa publication du 28 août 2015, l'administration fiscale apporte des précisions importantes.

Elle indique, en préambule, que les indemnités perçues par les étudiants et les élèves des écoles qui effectuent des stages ont le caractère d'une rémunération imposable sous réserve des exonérations suivantes qui dépendent de la date à laquelle la convention de stage a été signée.

Elle distingue néanmoins 2 régimes comme suit :

Conventions de stage signées avant le 1^{er} septembre 2015

Dans ce cas, il est admis que les indemnités et gratifications de stage versées dans le cadre de conventions signées jusqu'au 31 août 2015 ne soient pas comprises dans la base de l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire lui-même ou par ses parents, lorsque les 3 conditions ci-après sont simultanément remplies :

- Les stages doivent faire partie intégrante du programme de l'école ;
- Ils doivent présenter pour l'élève ou l'étudiant un caractère obligatoire, c'est-à-dire être prévus comme tels par le règlement de l'école ou être nécessaires à la participation à un examen ou encore à l'obtention d'un diplôme ;
- Leur durée ne doit pas excéder 3 mois.

En cas de pluralité d'activités, un contribuable peut, au titre d'une même année d'imposition, bénéficier à la fois de cette exonération et de celle prévue au 36° de l'article 81 du CGI (voir extrait de cet article plus bas).

Il en est ainsi, par exemple, d'un jeune âgé de 25 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 3 mois, puis occupe un emploi salarié.

Article 81

Modifié par LOI n°2015-992 du 17 août 2015 - art. 50

Sont affranchis de l'impôt : (...)

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 personnes âgées 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 ;

Conventions de stage signées à compter du 1^{er} septembre 2015

L'administration fiscale rappelle tout d'abord, que par l'article 7 de la loi n°2014-788 du 10 juillet 2014, l'article 81 bis est modifié pour étendre aux gratifications des stagiaires l'exonération des salaires versés aux apprentis.

Les indemnités et gratifications de stage sont ainsi exonérées dans la limite, par an et par contribuable, du montant annuel du SMIC (Salaire Minimum Interprofessionnel de Croissance).

Cette disposition s'applique aux gratifications versées dans le cadre de conventions signées depuis le 1^{er} septembre 2015.

En cas de pluralité d'activités, un contribuable peut, au titre d'une même année d'imposition, bénéficier à la fois de cette exonération et celle prévue au 36° de l'article 81 du CGI.

Il en est ainsi, par exemple, d'un jeune âgé de 25 ans au plus au 1^{er} janvier de l'année d'imposition qui, la même année, effectue en cours de sa scolarité un stage puis occupe un emploi salarié.

La décision du Conseil d'État

Dans sa décision du 10 février 2016, que nous nous sommes procurée, le Conseil d'État n'est pas du même avis que l'administration fiscale.

Ainsi dans la partie dénommée « Résumé », il est indiqué que l'exonération d'impôt sur le revenu prévue à l'article 81 bis du CGI tel que modifié par l'article 7 de la loi n° 2014-788 du 10 juillet 2014, laquelle n'a différé ni son entrée en vigueur ni sa date d'application, est applicable **aux gratifications versées à compter du 12 juillet 2014**, date d'entrée en vigueur de la loi, aux stagiaires visés par les dispositions de l'article L. 612-11, devenu à cette date L. 124-6, du code de l'éducation, sans qu'il y ait lieu de tenir compte de la date de signature des conventions de stage en vertu desquelles elles ont été versées.

Extrait décision du Conseil d'État du 10 février 2016 :

Résumé : 19-04-01-02-05-03 L'exonération

d'impôt sur le revenu prévue à l'article 81 bis du code général des impôts (CGI) tel que modifié par l'article 7 de la loi n° 2014-788 du 10 juillet 2014, laquelle n'a différé ni son entrée en vigueur ni sa date d'application, est applicable aux gratifications versées à compter du 12 juillet 2014, date d'entrée en vigueur de la loi, aux stagiaires visés par les dispositions de l'article L. 612-11, devenu à cette date L. 124-6, du code de l'éducation, sans qu'il y ait lieu de tenir compte de la date de signature des conventions de stage en vertu desquelles elles ont été versées.

Extrait décision du Conseil d'État du 10 février 2016 :

Vu la procédure suivante :

1°) Sous le n° 394708, par une requête et un mémoire en réplique, enregistrés les 20 novembre et 14 décembre 2015 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. A... F... demande au Conseil d'Etat d'annuler pour excès de pouvoir les paragraphes 195 à 205 de l'instruction fiscale " BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10 : RSA - Champ d'application - Eléments du revenu imposable - Revenus accessoires - Indemnités, primes, allocations, gratifications - Salarié du secteur privé " publiée au Bulletin officiel des finances publiques - Impôts le 28 août 2015.

2°) Sous le n° 394729, par une requête et un mémoire en réplique, enregistrés les 23 novembre et 23 décembre 2015 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. E... C... demande au Conseil d'Etat d'annuler pour excès de pouvoir les paragraphes 195 à 205 de l'instruction fiscale " BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10 : RSA - Champ d'application - Eléments du revenu imposable - Revenus accessoires - Indemnités, primes, allocations, gratifications - Salarié du secteur privé " publiée au Bulletin officiel des finances publiques - Impôts le 28 août 2015.

3°) Sous le n° 394910, par une requête et un mémoire en réplique, enregistrés les 30 novembre et 23 décembre 2015 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. D... B... demande au Conseil d'Etat d'annuler pour excès de pouvoir les paragraphes 195 à 205 de l'instruction fiscale " BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10 : RSA - Champ d'application - Eléments du revenu imposable - Revenus accessoires - Indemnités, primes, allocations, gratifications - Salarié du secteur privé " publiée au Bulletin officiel des finances publiques - Impôts le 28 août 2015.(...)

1. Considérant que les requêtes visées ci-dessus présentent à juger les mêmes questions ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par une seule décision ;

2. Considérant que les requérants demandent l'annulation des paragraphes 195 à 205 de l'instruction fiscale " BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10 : RSA - Champ d'application - Eléments du revenu imposable - Revenus accessoires - Indemnités, primes, allocations, gratifications - Salarié du secteur privé " publiée au Bulletin officiel des finances publiques - Impôts le 28 août 2015 en tant qu'ils prévoient une application différenciée de l'exonération d'impôt sur le revenu en faveur des gratifications de stage prévue à l'article 81 bis du code général des impôts selon la date de signature de la convention de stage et, plus particulièrement, selon que cette signature est intervenue avant ou après le 1er septembre 2015 ;

3. Considérant qu'aux termes de l'article 81 bis du code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 7 de la loi du 10 juillet 2014 tendant au développement, à l'encadrement des stages et à l'amélioration du statut des stagiaires : " Les salaires versés aux apprentis (...) ainsi que la gratification mentionnée à l'article L. 124-6 du code de l'éducation versée aux stagiaires lors d'un stage ou d'une période de formation en milieu professionnel sont exonérés de l'impôt sur le revenu dans la limite du montant annuel du salaire minimum de croissance (...) " ; que le 5° du I de l'article 1er de la loi du 10 juillet 2014 a transféré l'article L. 612-11 du code de l'éducation, qui prévoyait, à son premier alinéa, que les stages excédant une certaine durée " font l'objet d'une gratification versée mensuellement dont le montant est fixé par convention de branche ou par accord interprofessionnel étendu ou, à défaut, par décret ", à l'article L. 124-6 du même code et a complété les dispositions de cet alinéa en prévoyant que ce montant devait être fixé " à un niveau minimal de 15 % du plafond horaire de la sécurité sociale défini en application de l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale " ; qu'aux termes du II de l'article 1er de la même loi : " Les trois premiers alinéas de l'article L. 124-6 du code de l'éducation, dans leur rédaction résultant de la présente loi, sont applicables aux conventions de stage signées à compter du 1er septembre 2015. L'article L. 612-11 du même code, dans sa rédaction en vigueur jusqu'à la publication de la présente loi, est applicable aux conventions de stage signées avant le 1er septembre 2015 " ; qu'il résulte de ces dispositions, éclairées par les travaux préparatoires de la loi du 10 juillet 2014, que

l'exonération d'impôt sur le revenu prévue à l'article 81 bis du code général des impôts tel que modifié par l'article 7 de la loi, laquelle n'a différé ni son entrée en vigueur ni sa date d'application, est applicable aux gratifications versées à compter du 12 juillet 2014, date d'entrée en vigueur de la loi, aux stagiaires visés par les dispositions de l'article L. 612-11, devenu à cette date L. 124-6, du code de l'éducation, sans qu'il y ait lieu de tenir compte de la date de signature des conventions de stage en vertu desquelles elles ont été versées ;

Sur la question prioritaire de constitutionnalité :

4. Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel : " Le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution peut être soulevé (...) à l'occasion d'une instance devant le Conseil d'Etat (...) " ; qu'il résulte des dispositions de ce même article que le Conseil constitutionnel est saisi de la question prioritaire de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux ;

5. Considérant que les requérants soutiennent que l'article 81 bis du code général des impôts méconnaît le principe d'égalité devant la loi et le principe d'égalité devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, en ce qu'il prévoit un traitement fiscal différencié de la gratification versée aux stagiaires selon que la convention de stage a été signée avant ou après le 1er septembre 2015 ; qu'il résulte de ce qui a été jugé au point 3 ci-dessus que la question soulevée, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux ;

6. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que, sans qu'il soit besoin de renvoyer au Conseil constitutionnel la question de constitutionnalité invoquée, le moyen tiré de ce que l'article 81 bis du code général des impôts porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution doit être écarté ;

Sur la légalité de l'instruction :

7. Considérant qu'aux termes du paragraphe 195 de l'instruction attaquée : " Les indemnités perçues par les étudiants et les élèves des écoles qui effectuent des stages ont le caractère d'une rémunération imposable sous réserve des exonérations suivantes qui dépendent de la date à laquelle la convention de stage a été signée " ;

que le paragraphe 200 de cette instruction prévoit une exonération d'impôt sur le revenu, sous certaines conditions, pour les indemnités perçues sur le fondement d'une convention de stage signée jusqu'au 31 août 2015 ; que le paragraphe 205 rappelle que la loi du 10 juillet 2014 a modifié l'article 81 bis du code général des impôts pour étendre aux gratifications des stagiaires l'exonération d'impôt sur le revenu jusque-là applicable aux salaires versés aux apprentis et indique que " cette disposition s'applique aux gratifications versées dans le cadre de conventions signées depuis le 1er septembre 2015 " ;

8. Considérant que ces dispositions méconnaissent l'article 81 bis du code général des impôts dans sa rédaction issue de la loi du 10 juillet 2014, qui prévoit, ainsi qu'il a été dit au point 3 ci-dessus, que l'exonération d'impôt sur le revenu qu'il institue est applicable aux gratifications versées à compter du 12 juillet 2014, date d'entrée en vigueur de cette loi, aux stagiaires visés par les dispositions de l'article L. 612-11, devenu à cette date L. 124-6, du code de l'éducation, sans qu'il y ait lieu de tenir compte de la date de signature des conventions de stage en vertu desquelles elles ont été versées ; que MM.F..., C...et B...sont fondés, pour ce motif, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de leurs requêtes, à demander l'annulation des dispositions des paragraphes 195 à 205 qui mentionnent une application différenciée de l'exonération d'impôt sur le revenu en faveur des gratifications de stage selon que les conventions de stage ont été signées avant ou après le 1er septembre 2015 et non selon que les indemnités et gratifications ont été versées avant ou après le 12 juillet 2014 ;

D E C I D E :

Article 1er : Il n'y a pas lieu de renvoyer la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par MM.F..., C...et B....

Article 2 : Au paragraphe 195 de l'instruction

référéncée BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10 publiée le 28 août 2015, sont annulés les termes : " qui dépendent de la date à laquelle la convention de stage a été signée " .

Article 3 : Au paragraphe 200 de la même instruction, sont annulés le titre et le premier alinéa en tant qu'il vise les indemnités et gratifications de stage versées " dans le cadre de conventions signées jusqu'au 31 août 2015 " et non les indemnités et gratifications versées jusqu'au 11 juillet 2014.

Article 4 : Au paragraphe 205 de la même instruction, sont annulés le titre et les termes : " Cette disposition s'applique aux gratifications versées dans le cadre de conventions signées depuis le 1er septembre 2015 " .

Article 5 : La présente décision sera notifiée à M. A...F..., M. E...C...et M. D...B...et au ministre des finances et des comptes publics.

Copie en sera adressée au Conseil constitutionnel et au Premier ministre.

Références

Décision Conseil d'État N° 394708
ECLI:FR:CESSR:2016:394708.20160210, du 10 février 2016

LOI no 2014-788 du 10 juillet 2014 tendant au développement, à l'encadrement des stages et à l'amélioration du statut des stagiaires, JO du 11 juillet 2014

BOFIP : BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-20150828, date de publication : 28/08/2015