

Note d'information de la FEHAP sur le crédit d'impôt sur la taxe sur les salaires (CITS) des organismes privés sans but lucratif

**(sur la base des dispositions législatives et des informations disponibles, mais dans
l'attente de la parution de l'instruction fiscale sur le sujet au BOFIP, annoncée pour
mars-avril 2017)**

Paris, le 3 Février 2017

Objet : Création du Crédit d'impôt sur la Taxe sur les salaires (CITS) pour les organismes privés sans but lucratif. Loi de Finances pour 2017 & Enseignements de la journée d'information tenue le 24 janvier 2017 après-midi, au Grand Amphithéâtre de la Sorbonne, organisée par la FEHAP, avec le soutien de l'APAJH, la CNAPE, la FNARS, l'Unapei, UNICANCER et l'UNIOPSS.

De quoi s'agit-il ? :

L'article 88 de la loi n° 2016 - 1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 (parue au JO du 30 décembre 2017) porte création à l'article 231 A du Code Général des Impôts du crédit d'impôt sur la taxe sur les salaires (CITS) au bénéfice des organismes privés non lucratifs, à compter du 1^{er} janvier 2017. Cette disposition a été adoptée à l'unanimité des sensibilités politiques par l'Assemblée Nationale le 18 novembre 2016, et n'a pas été censurée par le Conseil Constitutionnel (Décision du 30 décembre).

Cette mesure embrasse l'ensemble des activités, non seulement sanitaires, sociales et médico-sociales, mais aussi d'autres portées par des associations le cas échéant (éducation, culture, sport, animation, etc.).

Quelle est l'origine de cette mesure ? :

Cette disposition s'inscrit notamment dans la suite du rapport parlementaire de décembre 2013 d'Yves Blein, de Régis Juanico, de Laurent Grandguillaume et de Jérôme Guedj sur les déséquilibres issus de la création du CICE (crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi), en direction du seul secteur privé de statut commercial. Mais la mobilisation de la FEHAP sur ce sujet, avec le soutien de l'APAJH, de la CNAPE, de la FNARS, de l'Unapei, d'UNICANCER et de l'UNIOPSS a eu aussi pour objectif et argument de compenser les désavantages fiscaux et sociaux du privé non lucratif qui existent sur un autre versant, à missions et à périmètres budgétaires comparables, vis-à-vis du secteur public sanitaire et médico-social porté par les établissements publics (FPH) ainsi que par les centres communaux ou intercommunaux d'action sociale (FPT).

Déjà le Sénat avait adopté un crédit d'impôt pour l'action solidaire (CIAS), le 23 Novembre 2015, dans le cadre du projet de loi de finances pour 2016 (PLF 2016).

Cette disposition avait été battue de 8 voix seulement, et retirée du PLF 2016, le 11 décembre 2015 à l'Assemblée nationale.

Quels organismes peuvent en bénéficier ? :

Sont éligibles à ce crédit d'impôt les associations de 1901, les fondations, les centres de lutte contre le cancer et les mutuelles de moins de 30 salariés ainsi que les entités de statut mutualiste, lorsqu'elles relèvent du livre III du code de la Mutualité et emploient au moins trente salariés.

Christian Eckert, Secrétaire d'Etat au budget et aux comptes publics a confirmé, lors de la session confédérale du 24 Janvier 2017 à La Sorbonne, que les associations relevant du régime juridique spécifique du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle sont également concernées par le bénéfice du CICE, bien que non nommées explicitement par la Loi.

Cette interprétation favorable de la doctrine fiscale est importante et bienvenue concernant le CITS, mais elle s'inscrit dans la logique de la doctrine fiscale antérieure. Elle était déjà prévue au BOFIP, en son paragraphe 420 concernant l'interprétation de l'article 1679 A CGI sur l'abattement sur la taxe sur les salaires, mesure déjà ancienne rehaussée substantiellement fin 2012 : les associations relevant du régime juridique spécifique du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle étaient et demeurent également concernées.

Tout début janvier, deux adhérents sanitaires et médico-sociaux de la FEHAP se sont inquiétés également du sort qui sera fait aux groupements de coopération sanitaire et aux groupements de coopération sociale et médico-sociale lorsqu'ils sont employeurs : quoique non cités dans l'article 88 de la loi de finances, pourront-ils comme les associations du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle, non citées aussi, bénéficier du CITS ? Antoine Dubout, Président de la FEHAP, a posé cette question à la Sorbonne le 24 janvier et Christian Eckert a répondu avec que l'examen de ces situations est en cours et que la réponse serait apportée « *en cohérence avec l'esprit de la Loi* ». A cette étape, il est donc important d'identifier cette particularité potentielle et de la signaler à la FEHAP pour une instruction soutenue du cas de ces groupements : david.causse@fehapp.fr Merci d'indiquer CITS dans l'objet du courriel SVP, adresse à mettre en œuvre sur le CITS jusqu'au 30 avril 2017 et pour les besoins d'élaboration concertée avec la DGFIP de l'instruction fiscale. Ensuite, il conviendra de vous adresser à vos interlocuteurs habituels par activités du champ sanitaire, social ou médico-social, ou de la direction des relations de travail.

Comment le CITS se calcule-t-il ? :

Le crédit d'impôt est établi à compter du 1^{er} janvier 2017 et sur la base d'un taux de 4 %. « *Sont prises en compte les rémunérations comprises dans l'assiette de la taxe sur les salaires et n'excédant pas deux fois et demie le salaire minimum de croissance calculé pour un an sur la base de la durée légale du travail augmentée, le cas échéant, du nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires, sans prise en compte des majorations auxquelles elles donnent lieu. Pour les salariés qui ne sont pas employés à temps plein ou qui ne sont pas employés sur toute l'année, le salaire minimum de croissance pris en compte est celui qui correspond à la durée de travail*

prévue au contrat au titre de la période au cours de laquelle ils sont présents dans l'organisme concerné. » indique le premier alinéa de l'article 231 A CGI.

La disposition législative prévoit explicitement de déduire du crédit d'impôt ainsi calculé (confer l'exemple concret présenté par la direction générale des finances publiques, ou DGFIP, dans le diaporama pédagogique joint à cette note, à l'occasion de la journée confédérale du 24 Janvier à la Sorbonne), le montant de l'abattement de la taxe sur les salaires visé au 1679A CGI qui demeure applicable, de 20.283 euros aujourd'hui. Il s'agit ici d'éviter une mesure en superposition, ce qui permet ainsi aux petites associations (et autres organismes visés au 1679 A modifié) - employeurs de taille modeste qui n'acquittaient plus de taxe sur les salaires depuis la Loi de Finances rectificative pour 2012 et le 1^{er} janvier 2013- de conserver le bénéfice de cette disposition.

En tout état de cause, il ne doit pas y avoir de confusion sur l'interprétation de l'opération, enseignement de la journée du 24 janvier 2017 : le montant de l'abattement (20.283 euros) est déduit du CITS calculé parce que l'employeur privé non lucratif continue d'en bénéficier par ailleurs, à côté du crédit d'impôt lui-même.

Enfin, il résulte des échanges de la FEHAP avec la DGFIP que le calcul du CITS s'établit à l'échelle globale de la personne morale privée non lucrative (le SIREN) et non de chacun des établissements ou services (SIRET) qu'elle gère : naturellement, les services fiscaux ne veulent pas être confrontés à une segmentation des déclarations qui optimiseraient l'obtention multi-site de l'abattement.

Plus concrètement, comment le CITS va fonctionner ? :

Il n'y a pas de démarche particulière à faire maintenant, pour bénéficier du CITS. Les organismes vont acquitter leur taxe sur les salaires en 2017 comme auparavant, puisqu'il s'agit d'un crédit d'impôt et non d'une exonération de charges sociales immédiatement applicable. Ainsi et en Janvier 2018, lesdits organismes vont effectuer une déclaration de CITS, leur permettant d'amortir le crédit d'impôt sur les versements de taxe sur les salaires des premiers mois de 2018. S'il s'agit donc d'une mesure concernant les comptes budgétaires 2017, elle n'intervient en trésorerie qu'en 2018, avec une année de décalage.

A l'instar du CICE, la disposition législative prévoit une possibilité de préfinancement : la créance sur l'Etat sera cessible à des organismes bancaires pour anticiper l'effet favorable de trésorerie, moyennant l'acquittement d'un taux d'intérêt bien évidemment. A la date de diffusion de la présente note, les modalités pratiques du dispositif de préfinancement sont encore à l'étude. Patrick Kanner, Ministre de la Ville, de la Jeunesse et des Sports, et Christian Eckert, Secrétaire d'Etat au budget et aux comptes publics se sont engagés auprès de la FEHAP à traiter le sujet dans les meilleurs délais, avec la Banque Publique d'Investissement et les autres réseaux bancaires bien connus du réseau (BPCE, Crédit Coopératif, etc.).

Pour les adhérents pour lesquels le pré-financement du CITS se présenterait comme une hypothèse urgente, merci de se signaler par courriel : david.cause@fehap.fr (avec la mention CITS dans l'objet)¹.

Le CITS représente quels ordres de grandeur ? :

Au plan macro-économique, le CITS représente un effort de l'Etat de 595 millions d'euros. Au plan micro-économique et de chacune des structures, l'Etat s'est déjà engagé à ne pas reprendre l'effet favorable de cette mesure dans le cadre des budgets et tarifs qu'il établit et des Contrats Pluriannuels d'Objectifs et de Moyens (CPOM) qu'il conclut, sous l'égide des Agences Régionales de Santé et des Préfets. Christian Eckert, Secrétaire d'Etat au budget et aux comptes publics s'y est engagé lors du débat parlementaire du 18 Novembre 2016 adoptant le CITS ; Marisol Touraine, Ministre de la Santé et des Affaires Sociales a confirmé cette ligne gouvernementale dans le cadre du congrès national de la FEHAP à Paris, le 14 décembre 2016.

Selon les structures d'emploi (plus ou moins grand nombre d'emplois dans l'assiette de calcul du CITS avec des rémunérations inférieures à 2,5 fois le SMIC), le montant de celui-ci peut s'échelonner entre 1,5 % et 2,5 % de la masse salariale chargée des organismes concernés.

La première étape pour les dirigeants des organismes bénéficiaires est donc d'établir un chiffrage précis du CITS, pour chacune des structures qu'ils gèrent, et chaque fois nécessaire au sein des structures à financement mixte (Assurance-maladie / Etat), par financeur.

Concernant les structures à financement départemental, en totalité ou partiellement, l'orientation de cette marge de manœuvre budgétaire 2017 relève naturellement du projet associatif, institutionnel ou d'établissement, ainsi que du dialogue de gestion entre les Conseils Départementaux et chacun des gestionnaires d'activités sociales et médico-sociales, dans le cadre notamment des Contrats Pluriannuels d'Objectifs et de Moyens (CPOM).

Dans ce contexte départemental, dans laquelle va s'exercer la même solidarité confédérale qu'au plan national, les 7 organisations ont écrit conjointement, mi-décembre 2016, à l'ensemble des présidents de conseils départementaux pour leur demander rendez-vous, afin de leur présenter la mesure mais aussi pour engager une dynamique positive de gestion du CITS dans le cadre de la campagne budgétaire 2017 et de la contractualisation en CPOM. Nombre de rencontres ont déjà eu lieu, d'autres sont programmés. Pour en savoir plus ou pour contribuer à la préparation de ces rencontres, vous pouvez contacter votre chargé de mission de la FEHAP dans la région.

Comment avancer plus précisément sur le CITS et son affectation ? :

¹ Adresse à mettre en œuvre sur le CITS et son préfinancement jusqu'au 30 avril 2017 et pour les besoins d'élaboration concertée avec la DGFIP de l'instruction fiscale. Ensuite, il conviendra de vous adresser à vos interlocuteurs habituels par activités du champ sanitaire, social ou médico-social, ou de la direction des relations de travail

Naturellement, d'autres explications et assurances sont évidemment nécessaires pour la pleine compréhension de la mesure et sa mise en application dans les meilleures conditions par les employeurs privés non lucratifs, en lien avec la direction générale des finances publiques (DGFIP) - laquelle doit préciser la doctrine fiscale du CITS dans les semaines à venir, dans le cadre d'une Instruction Fiscale qui paraîtra au BOFIP.

Au-delà de la présente note et du diaporama DGFIP qui l'accompagne, il vous est possible également :

- De consulter régulièrement le site internet de la FEHAP, dans la rubrique Etablissements et services / Actualités transversales / Fiscalité ;
- D'adresser un courriel ou de contacter David Causse, Coordonnateur du Pôle Santé-Social de la FEHAP david.causse@fehap.fr

ANNEXE :

Texte de l'article 88 de la Loi n°2016-1917 de Finances pour 2017 créant le Crédit d'Impôt sur la Taxe sur les Salaires (CITS)

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :
1° L'article 231 A est ainsi rétabli :

« Art. 231 A. - I. - Les employeurs redevables de la taxe sur les salaires mentionnés à l'article 1679 A peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt assis sur les rémunérations qu'ils versent à leurs salariés au cours de l'année civile. Sont prises en compte les rémunérations comprises dans l'assiette de la taxe sur les salaires et n'excédant pas deux fois et demie le salaire minimum de croissance calculé pour un an sur la base de la durée légale du travail augmentée, le cas échéant, du nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires, sans prise en compte des majorations auxquelles elles donnent lieu. Pour les salariés qui ne sont pas employés à temps plein ou qui ne sont pas employés sur toute l'année, le salaire minimum de croissance pris en compte est celui qui correspond à la durée de travail prévue au contrat au titre de la période au cours de laquelle ils sont présents dans l'organisme concerné.

« Pour être prises en compte, les rémunérations versées aux salariés doivent avoir été régulièrement déclarées aux organismes de sécurité sociale et ne doivent pas avoir été prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt défini à l'article 244 quater C.

« II. - Le crédit d'impôt est égal au produit de l'assiette mentionnée au I et d'un taux de 4 %, diminué du montant de l'abattement défini à l'article 1679 A dont bénéficie le redevable.

« III. - Le crédit d'impôt est imputé sur la taxe sur les salaires due par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été versées et après application des articles 1679 et 1679 A. L'excédent de crédit d'impôt constitue, au profit du contribuable, une créance sur l'Etat d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de la taxe sur les salaires au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée, puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période.

« La créance est inaliénable et incessible, sauf dans les cas et conditions prévus aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier. Elle ne peut alors faire l'objet de plusieurs cessions ou nantissements partiels auprès d'un ou de plusieurs cessionnaires ou créanciers.

« La créance sur l'Etat est constituée du montant du crédit d'impôt avant imputation sur la taxe sur les salaires lorsque, en application du deuxième alinéa de l'article L. 313-23 du même code, cette créance a fait l'objet d'une cession ou d'un nantissement avant la liquidation de la taxe sur les salaires sur laquelle le crédit d'impôt correspondant s'impute, à la condition que l'administration en ait été préalablement informée.

« En cas de fusion ou d'opération assimilée intervenant au cours de la période mentionnée à la dernière phrase du premier alinéa du présent III, la fraction de la créance qui n'a pas encore été imputée par la personne apporteuse est transférée à la personne bénéficiaire de l'apport.

« IV. - Les organismes chargés du recouvrement des cotisations de sécurité sociale dues pour l'emploi des personnes mentionnées au I sont habilités à recevoir, dans le cadre des déclarations auxquelles sont tenues les entreprises auprès d'eux, et à

vérifier, dans le cadre des contrôles qu'ils effectuent, les données relatives aux rémunérations donnant lieu au crédit d'impôt. Ces éléments relatifs au calcul du crédit d'impôt sont transmis à l'administration fiscale. » ;

2° A la première phrase du premier alinéa de l'article 1679 A, après l'année : « 1901, », sont insérés les mots : « les fondations reconnues d'utilité publique, les centres de lutte contre le cancer mentionnés à l'article L. 6162-1 du code de la santé publique, » et, après le mot : « salariés », sont insérés les mots : « ou lorsqu'elles relèvent du livre III du même code et emploient au moins trente salariés ».
II. - Le I s'applique à la taxe sur les salaires due à raison des rémunérations versées à compter du 1er janvier 2017.