

Le 25 janvier 2017

Le crédit d'impôt de taxe sur les salaires : enjeux, stratégie et précisions techniques de mise en œuvre

Contexte juridique

Depuis le 1^{er} janvier 2017, un crédit d'impôt de taxe sur les salaires (CITS) a été instauré pour les associations redevables de la taxe sur les salaires.

Ce dispositif est codifié par l'article 88 de la loi de finances pour 2017 et modifie le code général des impôts à l'article 231 A¹.

Précisions techniques de mise en œuvre

Comment appliquer le CITS ?

Le CITS est calculé sur les rémunérations comprises dans l'assiette de la taxe sur les salaires, n'excédant pas 2,5 fois le Smic calculé pour un an sur la base de la durée légale du travail.

Le taux du CITS est de 4 %. Le montant obtenu devra être diminué du montant de l'abattement défini à l'article 1679 A, soit 20.304 euros pour 2017 (20.283 euros en 2016). L'abattement est diminué du crédit d'impôt puisqu'il a déjà été pris en compte dans le paiement de la taxe sur les salaires.

En pratique, ce crédit d'impôt au titre des rémunérations versées l'année N sera imputé lors de la liquidation de la taxe sur les salaires due, soit en fin d'année, une fois l'assiette connue. Cette assiette correspond à la masse salariale (article 1679 du CGI) de l'année connue. Ainsi une association bénéficiant d'un crédit d'impôt en percevra le montant qu'en fin d'exercice, soit en 2018 pour 2017, sur la base des salaires déclarés. A noter que le remboursement de ce crédit pourra s'effectuer sur trois ans.

Quels impacts sur la fiche de paie ?

L'impact sur la fiche de paie est nul.

D'une part, les informations données sur les fiches de paie concernant les charges patronales, bien que très fortement recommandées, ne sont pas une obligation. L'ensemble des logiciels du secteur prévoient généralement ce type d'indication.

D'autre part, sur le bulletin de paie est indiquée uniquement la notion de la taxe sur les salaires, qui ne constitue pas la base de calcul pour le CITS.

Quels impacts sur les écritures comptables ?

Ce crédit d'impôt devra être réparti par établissement et service. Bien que le Conseil national de la comptabilité se positionnera sans doute sur la méthode de comptabilisation on peut prévoir l'écriture

¹ Retrouvez le texte paru au Journal officiel [en cliquant ici](#).

suivante : on débite le compte 447111 (sous compte CITS de la taxe sur les salaires) et on crédite le compte 63111 (CITS). Il est également conseillé d'attendre le remboursement du CITS qui peut se réaliser sur trois ans pour enregistrer l'écriture comptable. Dans ce cas il conviendra d'indiquer dans les annexes des comptes le montant prévu du CITS. L'application de cette méthode comptable peut faire débat avec les autorités de tarification et de contrôle (ATC) dans l'analyse du compte administratif ou de l'état réalisé des recettes et des dépenses (ERRD).

Faut-il inscrire le CITS dans le budget ?

Compte tenu de l'impact financier potentiel du CITS, il est recommandé de ne pas l'inscrire dans les budgets ou état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) des établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESMS). En effet, inscrire le CITS dans les budgets pourrait engendrer une intégration systématique du CITS dans le calcul du prix de journée ou de la tarification. Ce mécanisme reviendrait à rendre le CITS aux financeurs.

Stratégie et enjeux et utilisation du CITS

Bien que le 18 novembre dernier Christian Eckert, secrétaire d'état auprès du ministre de l'Economie et des Finances, chargé du budget et des comptes publics, s'est engagé à ne pas reprendre « dans les budgets et tarifs des structures financées par la protection sociale le ballon d'oxygène apporté par le crédit d'impôt », aucun texte juridique ne permet de le garantir à ce jour.

Nous pouvons penser que l'utilisation et le contrôle de l'utilisation du CITS seront effectués à l'instar de ce qui a été mis en place pour le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE). Pour rappel, le CICE a pour objet de financer les dépenses d'investissement, de recherche, d'innovation, de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés, de transition écologique ou énergétique et de reconstitution de leur fonds de roulement². L'entreprise doit retracer dans ses comptes annuels l'utilisation du crédit d'impôt, qui doit apparaître dans sa comptabilité sous le compte de charges de personnel. La trésorerie dégagée par le CICE ne peut pas être utilisée pour financer une hausse des bénéfices distribués, ni pour augmenter les rémunérations des dirigeants de l'entreprise.

Il est ainsi conseillé d'évaluer et de prévoir d'ores et déjà l'utilisation qui pourra être faite du CITS : politique RH, financement de charges non financées les années précédentes (mutuelles, taxe transport, taxe d'habitation, etc.), recrutements, vacations, investissements, renforcement du haut de bilan, etc.

Une stratégie doit être définie au sein de chaque association et devra en fonction de l'environnement et du contexte être échangé avec les autorités de tarification et de contrôle. En pratique, ce crédit d'impôts pourra soit être utilisé directement par des dépenses complémentaires l'année de sa comptabilisation (politique RH, projet spécifique), soit générer des excédents à affecter.

Des enjeux différents selon la taille des associations

L'impact du CITS va porter essentiellement sur les associations de taille importante en terme budgétaire et de masse salariale. Par exemple, une association disposant d'une masse salariale de 800 K€ bénéficiera d'un crédit d'impôts d'environ 1 K€. A contrario, une association bénéficiant d'un budget de 80 millions et d'une masse salariale brute de 64 millions bénéficiera d'un crédit d'impôt d'environ 1,6 million d'euros.

² Pour en savoir plus sur le CICE [cliquez ici](#).

Illustration de l'impact du CITS selon la taille de l'association (selon l'hypothèse que les salaires n'excèdent pas 2,5 fois le Smic)

	Budget total	Masse salariale (80 % du budget)	Masse salariale brute (hypothèse : environ 50 % de charges patronales)	CITS (4 %)	CITS après déduction abatement
Exemple 1	1 000 000	800 000	528 000	21 120	816
Exemple 2	5 000 000	4 000 000	2 640 000	105 600	85 296
Exemple 3	20 000 000	16 000 000	10 560 000	422 400	402 096
Exemple 4	80 000 000	64 000 000	42 240 000	1 689 600	1 669 296
Exemple 5	130 000 000	104 000 000	68 640 000	2 745 600	2 725 296

Les associations assujetties à une taxe sur les salaires de moins de 20 K€ ne bénéficieront pas du CITS. Une simulation est d'ores et déjà à réaliser afin d'identifier les volumes financiers.

Les enjeux différents en fonction de l'état de contractualisation

Type de contractualisation	Attentes des ATC vis-à-vis du CITS
CPOM avec liberté d'affectation des résultats	Souplesse et liberté d'utilisation du CITS, mais argumentaire et discussion nécessaire
CPOM avec affectation des résultats fléchée - discutée	Discussion avec les ATC nécessaire
CPOM sans liberté d'affectation des résultats	
Pas de CPOM : annualité budgétaire	

Quel que soit le mode de contractualisation actuel, il apparaît essentiel d'échanger avec les autorités de tarification sur l'utilisation possible du CITS.

Bien qu'il apparaisse plus facile de conserver les crédits d'impôts dans le cadre d'un contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM) (souplesse de gestion des enveloppes et liberté d'affectation du résultat), il convient d'élaborer une stratégie. En effet, le dialogue de gestion mené dans le cadre du suivi du CPOM doit aborder les impacts et l'utilisation du CITS en fonction de la stratégie associative et contractuelle.

Concernant les organismes gestionnaires qui n'ont pas contractualisé de CPOM ou pour lesquels la liberté d'affectation des résultats n'est pas totale, la stratégie financière adoptée devra faire l'objet d'échange avec les ATC afin d'éviter tout risque de reprise.

Préconisations et recommandations

- Estimer les volumes financiers.
- Elaborer une stratégie financière d'utilisation du CITS.
- Rencontrer régulièrement les ATC par délégations régionales, départementales ou individuellement.
- Eviter l'inscription du CITS dans les budgets ou l'EPRD.
- Comptabiliser le CITS au fur et à mesure de son remboursement.