

## 1 TAXES DIVERSES

### Taxe sur les salaires

Étude F-8510-26

## Commentaires administratifs du nouveau crédit de taxe sur les salaires (CITS) au profit des organismes sans but lucratif

BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017

L'Administration publie ses commentaires sur le nouveau crédit de taxe sur les salaires (CITS) institué par la loi de finances pour 2017 au profit des organismes sans but lucratif (OSBL), qui s'applique à la taxe due à raison des rémunérations versées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017.

Elle apporte en particulier, à l'appui d'exemples, des précisions sur :

- le plafond d'éligibilité des rémunérations (2,5 SMIC) ;
- la déduction de l'abattement de 20 304 € du montant du crédit d'impôt ;
- l'imputation du crédit d'impôt sur la taxe sur les salaires et, le cas échéant, sur les acomptes provisionnels.

1. L'article 88 de la loi de finances pour 2017 a institué un crédit de taxe sur les salaires (dit « CITS ») au profit des organismes sans but lucratif (OSBL) bénéficiant de l'abattement, afin d'encourager le développement des activités non lucratives de ces organismes et de favoriser l'emploi dans ces structures grâce à un allègement des charges (CGI, art. 231 A ; L. n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 88 ; V. D.O Actualité 52/2016, n° 42, § 5 et s).

Corrélativement, le champ d'application de l'abattement réservé à ces organismes a été étendu :

- aux fondations reconnues d'utilité publique ;
- aux centres de lutte contre le cancer ;
- aux mutuelles régies par le livre III du Code de la mutualité (œuvres mutualistes sanitaires, sociales et médico-sociales agissant dans les

champs de la petite enfance, du handicap, du médico-social ou de la santé) qui emploient au moins 30 salariés (CGI, art. 1679 A ; V. D.O Actualité 52/2016, n° 42, § 4 ; BOI-TPS-TS-30, 1<sup>er</sup> mars 2017, § 410, § 443, § 447 et 490).

2. Par une mise à jour de la base BOFiP-Impôts du 4 mai 2017, l'Administration commente le crédit de taxe sur les salaires (CITS) des organismes sans but lucratif dans un nouvel extrait dédié (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017), que nous reprenons ci-après.

Le dispositif s'applique, on le rappelle, à la taxe sur les salaires due à raison des rémunérations versées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 (L. n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 88, II).

### ► Champ d'application du CITS

3. Peuvent bénéficier du CITS les employeurs :

► mentionnés à l'article 1679 A du CGI, c'est-à-dire les organismes qui bénéficient de l'abattement ; sont concernés :

- les associations régies par la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901,
- les fondations reconnues d'utilité publique,
- les centres de lutte contre le cancer (CSP, art. L. 6162-1),
- les syndicats professionnels et leurs unions (C. trav., art. L. 2131-1 et s.),

– les mutuelles régies par le Code de la mutualité qui emploient moins de 30 salariés, ce plafond de nombre de salariés ne s'appliquant pas aux mutuelles qui relèvent du livre III du Code de la mutualité (C. mut., art. L. 310-1 et s.) (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 20).

Sur ces organismes, V. BOI-TPS-TS-30, 1<sup>er</sup> mars 2017, § 400 à 490.

► lorsqu'ils sont redevables de la taxe sur les salaires ; les employeurs exonérés de taxe sur les salaires ne sont pas éligibles au CITS (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 30).

Sur la notion d'employeurs redevables de la taxe sur les salaires, V. BOI-TPS-TS-10-10, 22 janv. 2014.

### ► Détermination du CITS

#### ► Assiette

4. Le crédit d'impôt est assis sur les rémunérations que les employeurs versent à leurs salariés au cours de l'année civile qui n'excèdent pas une somme correspondant à 2,5 fois le salaire minimum de croissance (SMIC), calculé sur la base de la durée légale de travail, augmentée le cas échéant des heures complémentaires ou supplémentaires de travail, sans prise en compte des majorations auxquelles elles donnent lieu.

Dès lors que la rémunération annuelle d'un salarié dépasse ce plafond, elle est exclue, pour sa totalité, de l'assiette du crédit d'impôt (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 40).

Remarque : Le montant du CITS, du plafond d'éligibilité et de l'assiette est arrondi à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1.

## Rémunérations prises en compte

**5.** Sont prises en compte les rémunérations comprises dans l'assiette de la taxe sur les salaires (V. BOI-TPS-TS-20-10, 2 mars 2016, § 10 et s. et BOI-TPS-TS-20-20, 1<sup>er</sup> mars 2017).

En outre, pour être prises en compte, les rémunérations versées doivent avoir été régulièrement déclarées auprès des organismes de sécurité sociale (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 50).

## Plafond d'éligibilité : rémunérations n'excédant pas 2,5 SMIC

**6.** Pour être prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt, les rémunérations annuelles ne doivent pas excéder 2,5 SMIC calculés pour un an sur la base de la durée légale du travail. Le nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires éventuellement réalisées, sans prise en compte des majorations auxquelles elles donnent lieu, est rajouté à cette durée légale.

Ainsi, pour un salarié employé à temps plein, présent toute l'année au sein de l'organisme, qui effectue 35 heures par semaine (soit 151,67 heures pour un mois), le plafond est déterminé de la manière suivante :

►  $2,5 \times \text{SMIC horaire} \times (1\ 820 \text{ heures} + \text{nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires}) > \text{ou} = \text{rémunération annuelle totale}$  ;

►  $\text{ou } 2,5 \times \text{SMIC horaire} \times [(12 \times 151,67) + \text{nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires}] > \text{ou} = \text{rémunération annuelle totale}$ .

**7.** Pour les salariés dont la durée de travail est décomptée annuellement en jours, le forfait correspondant à la durée légale du travail est de 218 jours.

**8.** Le temps de travail pris en compte est le temps de travail effectif, c'est-à-dire toute la période pendant laquelle le salarié est à la disposition de l'employeur, dans l'obligation de se conformer à ses directives sans pouvoir se consacrer librement à ses occupations personnelles. S'ils répondent à ces critères, les temps de restauration et de pause sont considérés comme temps de travail effectif (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 60).

**9. Valeur du SMIC à prendre en compte, variation en cours d'année** - La valeur annuelle du SMIC est égale à 1 820 fois le SMIC horaire en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année considérée ou à la somme de 12 fois le SMIC mensuel (calculé sur la base de 52/12<sup>e</sup> et de 35 fois la valeur horaire du SMIC). À titre de tolérance, lorsque l'employeur rémunère mensuellement ses salariés sur la base de 151,67 heures (et non exactement sur 35 x 52/12), le SMIC annuel pris en compte pour le calcul du plafond peut être établi sur la base de 12 fois cette valeur (Circ. n° DSS/SD5B/2015/99, 1<sup>er</sup> janv. 2015, p. 6).

**10.** Si un des paramètres de détermination du montant annuel du SMIC à prendre en compte évolue en cours d'année, sa valeur annuelle est égale à la somme des valeurs déterminées pour les périodes antérieure et postérieure à l'évolution. Ainsi, en cas de revalorisation du SMIC en cours d'année, le plafond des 2,5 SMIC sera apprécié pour les deux périodes (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 70).

Ainsi, dans l'hypothèse où la valeur du SMIC horaire passe de 9,76 € à 9,80 € à compter du 1<sup>er</sup> juillet de l'année N, sa valeur annuelle devra être calculée comme suit :  $(9,76 \text{ €} \times 6 \text{ mois} \times 151,67 \text{ heures}) + (9,80 \text{ €} \times 6 \text{ mois} \times 151,67 \text{ heures})$ .

**11. Prise en compte des heures complémentaires et supplémentaires** - Les heures complémentaires et sup-

plémentaires prises en compte pour le calcul du plafond du crédit d'impôt sont les mêmes que celles prises en compte pour la majoration du SMIC pour le calcul de la réduction générale des cotisations patronales (réduction Fillon).

Une heure supplémentaire ou complémentaire est comptée pour 1 (et non pour 1,25) pour le calcul du plafond de 2,5 SMIC sous réserve qu'elle soit rémunérée au moins comme une heure normale. Si le salarié est éligible au CITS, la rémunération versée au titre de cette heure supplémentaire est incluse dans l'assiette du crédit d'impôt, indépendamment du fait qu'elle soit rémunérée autant ou plus qu'une heure normale (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 80).

Le SMIC annuel est égal à 1 820 fois le SMIC horaire.

La valeur du SMIC horaire brut à la date du 1<sup>er</sup> janvier 2017 est de 9,76 €.

**Exemple 1 :** Un salarié est payé sur la base horaire de 2,4 SMIC. Il effectue 33 heures supplémentaires cumulées sur l'année, dont la rémunération est majorée de 25 %. Il ne perçoit aucun autre élément de rémunération. Pour déterminer si la rémunération versée à ce salarié est éligible au crédit d'impôt, il convient de comparer :

1) la rémunération totale comprenant les heures complémentaires et supplémentaires avec majoration ;

2) au plafond de 2,5 SMIC calculé pour un an sur la base de la durée légale du travail augmentée du nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires comptant chacune pour une heure normale, soit :

1) **rémunération totale (1) :**  $(2,4 \times 1\ 820 \times 9,76) + (2,4 \times 33 \times 9,76 \times 125\%) = 43\ 597,92 \text{ €}$  ;

2) **plafond de 2,5 SMIC + heures complémentaires ou supplémentaires hors majorations (2) :**  $2,5 \times [(1\ 820 \times 9,76) + (33 \times 9,76)] = 45\ 213,2 \text{ €}$ .

Dans cet exemple, la condition tenant au plafond est respectée : (1) < (2).

L'assiette du crédit d'impôt est constituée de la rémunération totale comprenant les heures complémentaires ou supplémentaires majorées, comme suit :

$(2,4 \times 1\ 820 \times 9,76) + (2,4 \times 33 \times 9,76 \times 125\%) = 43\ 598 \text{ €}$ .

**Exemple 2 :** Un salarié est payé 2,48 SMIC sur une base annuelle de 218 jours de travail. Il effectue 20 jours de travail supplémentaires sur l'année, dont la rémunération est majorée de 25 %. Il convient, pour l'appréciation du plafond de 2,5 SMIC, de convertir ces 20 jours de travail en volume d'heures supplémentaires par application de la formule suivante : X jours de travail réalisés au-delà de 218 jours x 7 = volume d'heures supplémentaires :

1) **rémunération totale (1) :**  $(2,48 \times 1\ 820 \times 9,76) + (2,48 \times 7 \times 20 \times 9,76 \times 125\%) = 48\ 288,58 \text{ €}$  ;

2) **plafond de 2,5 SMIC + heures complémentaires ou supplémentaires hors majorations (2) :**  $2,5 \times [(1\ 820 \times 9,76) + (7 \times 20 \times 9,76)] = 47\ 824 \text{ €}$ .

Dans cet exemple, la condition tenant au plafond n'est pas respectée : (1) > (2).

La rémunération de ce salarié n'est donc pas éligible au CITS.

**12.** Lorsque la durée du travail a une base conventionnelle qui est supérieure à la durée légale, les heures dépassant la durée légale sont considérées comme des heures supplémentaires pour le calcul du plafond de 2,5 SMIC (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 90).

**13.** Sur les cas particuliers de détermination du plafond d'éligibilité des rémunérations au CITS, l'Administration renvoie aux précisions données pour le CICE (V. BOI-BIC-RICI-10-150-20, 1<sup>er</sup> mars 2017, § 50 à 120).

## Non-cumul avec le CICE

**14.** Pour être prises en compte dans l'assiette du CITS, les rémunérations versées aux salariés ne doivent pas avoir été prises en compte dans l'assiette du CICE (CGI, art. 244 quater C). Le CITS et le CICE ne se cumulent donc pas pour une même rémunération (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 100).

**15.** Pour les employeurs éligibles au CITS qui bénéficient du CICE au titre des rémunérations qu'ils versent à leurs salariés, l'assiette du CITS ne sera donc calculée que sur la partie de la rémunération qui n'a pas été prise en compte pour le calcul du CICE.

Ainsi, dans l'hypothèse où un employeur a choisi de sectoriser ses activités lucratives aux fins de l'impôt sur les bénéfices, seules sont retenues dans l'assiette du CITS les rémunérations versées aux salariés affectés aux activités exonérées d'impôt sur les bénéfices. Les employeurs concernés doivent donc ventiler leurs charges de personnel entre activités soumises et non soumises aux impôts commerciaux. Si elles ne peuvent être affectées en totalité à l'un ou l'autre des deux secteurs, elles doivent être réparties au prorata du temps d'utilisation (V. BOI-BIC-RICI-10-150-10, 1<sup>er</sup> mars 2017, § 70 à 80).

**16.** Lorsque l'ensemble des rémunérations des salariés d'un employeur éligible au CITS sont prises en compte dans l'assiette du CICE, l'assiette de son CITS est nulle.

En tout état de cause, les rémunérations prises en compte dans l'assiette du CICE sont exclues de l'assiette du CITS.

## ► Modalités de calcul

**17.** Le crédit d'impôt est déterminé par année civile. Il est égal au produit de l'assiette déterminée selon les règles détaillées aux n° 4 et suivants et d'un taux de 4 %, diminué du montant de l'abattement prévu à l'article 1679 A du CGI (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 110).

## Taux

**18.** Pour le calcul du crédit d'impôt, le taux est appliqué à la rémunération totale versée aux salariés, dès lors qu'elle remplit l'ensemble des conditions d'éligibilité.

Le taux est de 4 % au titre des rémunérations versées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 120).

## Déduction de l'abattement

**19.** Le CITS est diminué du montant de l'abattement de taxe sur les salaires prévu au bénéfice des OSBL (CGI, art. 1679 A), dont le montant s'établit à 20 304 € à compter des rémunérations versées en 2017 (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 130).

► **Exemple 1 :** Une association emploie 30 salariés, dont 25 perçoivent des rémunérations annuelles à hauteur de 20 000 € et 3 des rémunérations de 35 000 € comprises dans l'assiette de la taxe sur les salaires. Les 2 derniers

salariés perçoivent des rémunérations supérieures à 2,5 SMIC (soit 44 408 €).

L'assiette du crédit d'impôt s'élève donc à :  $(20\ 000 \times 25) + (35\ 000 \times 3) = 605\ 000$  €, soit un crédit d'impôt de  $(605\ 000 \times 4\ %) - 20\ 304 = 3\ 896$  €.

► **Exemple 2 :** Une association emploie 15 salariés, dont 12 perçoivent des rémunérations annuelles à hauteur de 20 000 € et 3 des rémunérations de 30 000 € comprises dans l'assiette de la taxe sur les salaires.

L'assiette du crédit d'impôt s'élève donc à :  $(20\ 000 \times 12) + (30\ 000 \times 3) = 330\ 000$  €. Or  $(330\ 000 \times 4\ %) - 20\ 304 = -7\ 104$  €. Le montant de son CITS est donc nul.

► **Exemple 3 :** Une association employant 150 salariés a constitué un secteur lucratif qui a été soumis à l'IS. Ses salariés sont répartis entre les différents secteurs de la manière suivante :

– 40 sont affectés au secteur lucratif ;

– 95 sont affectés au secteur non lucratif, dont 65 perçoivent des rémunérations annuelles à hauteur de 20 000 € et 25 des rémunérations de 30 000 € comprises dans l'assiette de la taxe sur les salaires ; les 5 derniers salariés affectés à ce secteur perçoivent des rémunérations supérieures à 2,5 SMIC (soit 44 408 €) ;

– 15 travaillent pour les deux secteurs (lucratifs et non lucratifs) ; ils perçoivent des rémunérations annuelles à hauteur de 20 000 € comprises dans l'assiette de la taxe sur les salaires ; ils sont affectés pour 60 % de leur temps de travail à l'activité lucrative et 40 % à l'activité non lucrative.

Les rémunérations des salariés affectés au secteur lucratif sont prises en compte dans l'assiette du CICE.

L'assiette du crédit d'impôt s'élève donc à :  $(20\ 000 \times 65) + (30\ 000 \times 25) + (20\ 000 \times 15 \times 40\ %) = 2\ 170\ 000$  €, soit un crédit d'impôt de  $(2\ 170\ 000 \times 4\ %) - 20\ 304 = 66\ 496$  €.

## ► Déclaration

**20.** Les organismes bénéficiaires doivent déclarer le CITS sur la déclaration n° 2502-SD de liquidation et régularisation de la taxe sur les salaires y compris lorsque, après imputation du crédit d'impôt, elles ne sont pas redevables du versement d'un montant de taxe sur les salaires.

**21.** La date limite de dépôt de la déclaration n° 2502-SD, qui doit obligatoirement être télétransmise, est fixée au 15 janvier de l'année suivant celle du versement des rémunérations (par tolérance administrative, les redevables disposent d'un délai jusqu'au 31 janvier N+1) (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 140).

## ► Utilisation du CITS

### ► Imputation sur la taxe sur les salaires

**22.** Le CITS doit être imputé sur la taxe sur les salaires due par l'employeur au titre de l'année au cours de laquelle ont été versées les rémunérations ouvrant droit au crédit d'impôt, après application éventuelle de la franchise ou de la décote ainsi que de l'abattement (CGI, art. 231 A, III).

L'imputation se fait au moment du paiement du solde de la taxe sur la déclaration n° 2502-SD.

**23.** L'excédent non imputé constitue une créance d'égal montant au profit des organismes bénéficiaires du CITS imputable sur le solde de la taxe sur les salaires dû au titre des 3 années suivantes.

**24.** Les créances de CITS qui n'ont pas pu être imputées en totalité sur le solde de l'impôt peuvent également s'imputer sur les acomptes de taxe sur les salaires dus au titre de l'exercice suivant, sur le relevé d'acompte provisionnel n° 2501-SD. Dans ce cas, le solde de la créance de CITS reportable doit être indiqué sur la déclaration n° 2502-SD dans son intégralité y compris la fraction du CITS imputée sur les acomptes provisionnels (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 150).

**25. Exemple -** L'association citée dans l'exemple 1 du n° 19 est redevable après application du barème d'un montant de taxe sur les salaires de 30 000 €. Elle ne peut pas bénéficier de la franchise, ni de la décote. Après

application de l'abattement de 20 304 €, elle pourra imputer son CITS d'un montant de 3 896 € sur le montant de taxe restant due. Elle bénéficie en outre d'un solde de CITS reportable de 1 000 € intégralement imputé sur les acomptes provisionnels et a versé 2 500 € d'acomptes.

L'association procédera à la liquidation de la taxe sur les salaires comme suit :

- montant de la taxe sur les salaires calculée : 30 000 € ;
- montant de l'abattement : – 20 304 € ;
- montant du CITS année N : – 3 896 € ;
- montant du solde du CITS année N-1 : – 1 000 € ;
- montant des acomptes versés : – 2 500 € ;
- solde restant à payer : 2 300 €.

## ► Remboursement, cession ou nantissement de la créance

**26.** La fraction de la créance de CITS non utilisée à l'issue de la période d'imputation de 3 ans est restituable. Les organismes doivent en demander le remboursement sur la déclaration n° 2502-SD (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 160).

**27.** Le crédit d'impôt ne peut pas être utilisé pour acquitter un rappel de taxe sur les salaires qui se rapporterait à des exercices clos avant le 31 décembre de l'année au titre de laquelle il est obtenu (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 160).

**28.** À l'issue du premier exercice d'imputation, le solde de la créance peut être cédé à un établissement financier dans les conditions de droit commun (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 160).

## ► Contrôle du CITS par les organismes collecteurs de cotisations sociales

**29.** Les organismes collecteurs de cotisations sociales (URSSAF, CGSS, caisses de la MSA, etc.) dues sur les rémunérations passibles de taxe sur les salaires sont habilités à recevoir, dans le cadre des opérations auxquelles sont tenues les entreprises auprès d'eux, les données relatives aux rémunérations donnant lieu au crédit d'impôt, et figurant dans les déclarations obligatoires relatives aux cotisations et contributions sociales.

Les éléments relatifs au calcul du crédit d'impôt sont également transmis à l'administration fiscale (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 170).

**30.** Ils sont également habilités à vérifier ces données dans le cadre des contrôles qu'ils effectuent notamment en application de l'article L. 243-7 du Code de la sécurité sociale (URSSAF et CGSS) ou de l'article L. 724-7 du

Code rural (MSA). Ils indiquent, le cas échéant, dans la lettre d'observations mentionnant le résultat du contrôle (CSS, art. R. 243-59, al. 5 et ; C. rur., art. R. 724-9, al. 5), les observations faites au cours du contrôle relatives aux rémunérations éligibles au CITS (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 180).

**31.** À l'issue du délai ouvert à l'employeur pour répondre aux observations formulées dans la lettre d'observations, le résultat des contrôles effectués portant sur l'assiette du CITS par les organismes collecteurs de cotisations sociales est transmis à la DGFIP (BOI-TPS-TS-35, 4 mai 2017, § 190).

Remarque : En cas de redressement pour travail dissimulé, l'assiette du crédit d'impôt ne pourra être majorée des rémunérations qui n'ont pas été régulièrement déclarées auprès de ces organismes (V. n° 5).■