



NOTE

Impact du nouveau CITS (crédit d'impôt de taxe sur les salaires) pour le secteur des Ogec

Sommaire :

- | | | |
|------|--|-----------|
| I. | Fonctionnement de la taxe sur les salaires | p. 2 |
| II. | Abattement de taxe sur les salaires | p. 2 |
| III. | Fonctionnement du nouveau crédit d'impôt de taxe sur les salaires (CITS) | p. 3 et 4 |
| IV. | Estimation de l'impact du CITS pour le secteur des Ogec | p. 5 et 6 |
| 1) | Données utilisées et hypothèses retenues | |
| 2) | Estimation de la charge totale actuelle de taxe sur les salaires dans la branche | |
| 3) | Estimation du gain attendu par la mise en place du CITS dans le secteur des Ogec | |

Annexe :

- | | |
|---|------|
| Loi du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 (LDF 2017) – article 88 | p. 7 |
|---|------|

I. Fonctionnement de la taxe sur les salaires :

La taxe sur les salaires est due par les entreprises qui ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires. Elle est calculée en appliquant jusqu'à 4 taux différents au salaire brut découpé en tranches :

		SB : 20 K€	TS due	SB : 24 K€	TS due	SB : 25 K€	TS due	SB : 30 K€	TS due
Taux de TS	Salaire brut annuel								
4,25%	≤ 7 713 €	7 713,00 €	327,80 €	7 713,00 €	327,80 €	7 713,00 €	327,80 €	7 713,00 €	327,80 €
8,50%	7 713 € < S ≤ 15 401 €	7 688,00 €	653,48 €	7 688,00 €	653,48 €	7 688,00 €	653,48 €	7 688,00 €	653,48 €
13,60%	15 401 € < S ≤ 152 122 €	4 599,00 €	625,46 €	8 599,00 €	1 169,46 €	9 599,00 €	1 305,46 €	14 599,00 €	1 985,46 €
20,00%	> 152 122 €								
		20 000,00 €	1 606,75 €	24 000,00 €	2 150,75 €	25 000,00 €	2 286,75 €	30 000,00 €	2 966,75 €
			8,0%		9,0%		9,1%		9,9%

Il en résulte qu'en fonction du niveau du salaire brut annuel, le taux moyen de taxe sur les salaires évolue. Dans cette étude, nous retenons un taux moyen de taxe sur les salaires égal à **9%**, qui correspond à un salaire brut annuel de 24 000 € (salaire brut annuel moyen de la branche).

En application de l'article 231 2 bis du CGI, le taux de la taxe sur les salaires est porté de 4,25 % à 8,50 % pour la fraction comprise entre 7 713 € et 15 401 €, à 13,60 % pour la fraction comprise entre 15 401 € et 152 122 € et à 20 % pour la fraction excédant 152 122 € de rémunérations individuelles annuelles. Ces limites sont relevées chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédente. Les montants obtenus sont arrondis, s'il y a lieu, à l'euro supérieur.

II. Abattement de taxe sur les salaires :

Un abattement annuel d'un montant maximal de **20 304 €** en 2017 sur le montant de la taxe sur les salaires due bénéficie à différents organismes, notamment les **associations**. Il correspond à une masse salariale brute annuelle d'environ 478 K€ pour la 1^{ère} tranche soumise au taux normal de 4,25%. Si l'on prend un Ogec dont les salariés sont rémunérés au salaire brut annuel moyen de la branche (24 000 €), l'abattement correspond à la taxe sur les salaires qui serait due pour une masse salariale brute annuelle d'environ **9 ETP** :

		tous les salaires bruts annuels = 24 000 €		
		effectif	masse salariale	TS due
Taux de TS	Salaire brut annuel			
4,25%	≤ 7 713 €	9,44	72 814,14 €	3 094,60 €
8,50%	7 713 € < S ≤ 15 401 €	9,44	72 578,13 €	6 169,14 €
13,60%	15 401 € < S ≤ 152 122 €	9,44	81 178,37 €	11 040,26 €
20,00%	> 152 122 €			
			226 570,63 €	20 304,00 €

III. Fonctionnement du nouveau crédit d'impôt de taxe sur les salaires (CITS) :

Le crédit d'impôt est égal au **produit des rémunérations brutes annuelles inférieures à 2,5 SMIC (soit 44 408 € en 2017) par un taux de 4%, diminué ensuite du montant de l'abattement.**

Autrement dit, un Ogec ne pourra bénéficier du CITS qu'à partir du moment où le cumul des rémunérations brutes annuelles inférieures à 2,5 SMIC multiplié par le taux de 4% dépassera le montant de l'abattement, soit 20 304 €.

En prenant comme hypothèse la rémunération de l'ensemble du personnel au niveau du salaire brut annuel moyen (24 000 €), le **seuil de déclenchement** du bénéfice du CITS correspond à un effectif d'environ **21 ETP**.

		effectif déclenchant le CITS : 21 salariés		
		salaire brut annuel moyen = 24 000 €		
		effectif	masse salariale	TS due
Taux de TS	Salaire brut annuel			
4,25%	≤ 7 713 €	21,15	163 129,95 €	6 933,02 €
8,50%	7 713 € < S ≤ 15 401 €	21,15	162 601,20 €	13 821,10 €
13,60%	15 401 € < S ≤ 152 122 €	21,15	181 868,85 €	24 734,16 €
20,00%	> 152 122 €			
			507 600,00 €	45 488,29 €
			4% salaires	20 304,00 €
			abattement	20 304,00 €
			CITS = 0	
			- abattement	- 20 304,00 €
			TS à payer	25 184,29 €

Le crédit d'impôt est **imputable sur le montant de taxe sur les salaires due** par l'organisme sans but lucratif au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations prises en compte pour le calcul dudit crédit d'impôt ont été versées, c'est-à-dire **après application de l'abattement.**

L'**excédent de crédit d'impôt non imputé** constitue au profit de l'organisme une **créance sur l'Etat** d'égal montant, laquelle doit être utilisée pour le **paiement de la taxe sur les salaires due au titre des 3 années suivantes.** La fraction non utilisée à l'**expiration de cette période** est **remboursée** à l'organisme.

Voici 4 exemples, les effectifs étant rémunérés au salaire brut annuel moyen (24 000 €) :

- Un Ogec de 10 ETP ne bénéficiera pas du CITS car le produit de la masse salariale brute par le taux de 4% est nettement inférieur au montant de l'abattement ;
- Un Ogec de 25 ETP bénéficiera d'un CITS de 3 696 €, soit 11% du montant de la TS due après abattement ;
- Un Ogec de 50 ETP bénéficiera d'un CITS de 27 696 €, soit 32% du montant de la TS due après abattement.

		simulation effectif : 10 salariés salaire brut annuel moyen = 24 000 €			simulation effectif : 25 salariés salaire brut annuel moyen = 24 000 €			simulation effectif : 50 salariés salaire brut annuel moyen = 24 000 €		
		effectif	masse salariale	TS due	effectif	masse salariale	TS due	effectif	masse salariale	TS due
Taux de TS	Salaire brut annuel									
4,25%	≤ 7 713 €	10,00	77 130,00 €	3 278,03 €	25,00	192 825,00 €	8 195,06 €	50,00	385 650,00 €	16 390,13 €
8,50%	7 713 € < S ≤ 15 401 €	10,00	76 880,00 €	6 534,80 €	25,00	192 200,00 €	16 337,00 €	50,00	384 400,00 €	32 674,00 €
13,60%	15 401 € < S ≤ 152 122 €	10,00	85 990,00 €	11 694,64 €	25,00	214 975,00 €	29 236,60 €	50,00	429 950,00 €	58 473,20 €
20,00%	> 152 122 €									
			240 000,00 €	21 507,47 €		600 000,00 €	53 768,66 €		1 200 000,00 €	107 537,33 €
			4% salaires	9 600,00 €		4% salaires	24 000,00 €		4% salaires	48 000,00 €
			abattement	20 304,00 €		abattement	20 304,00 €		abattement	20 304,00 €
			4% salaires < abattement CITS = 0			4% salaires > abattement CITS =			4% salaires > abattement CITS =	
							3 696,00 €			27 696,00 €
			- abattement	- 20 304,00 €		- abattement	- 20 304,00 €		- abattement	- 20 304,00 €
			- CITS	- €		- CITS	- 3 696,00 €		- CITS	- 27 696,00 €
			TS à payer	1 203,47 €		TS à payer	29 768,66 €		TS à payer	59 537,33 €

- Un Ogec de 210 ETP (pris comme hypothèse maximale) bénéficiera d'un CITS de 181 296 €, soit 42% du montant de la TS due après abattement.

IV. Estimation de l'impact du CITS pour le secteur des Ogec :

1) Données utilisées et hypothèses retenues :

- Effectif total : **80 000 salariés** (conforté par les travaux sur la représentativité patronale : l'échantillon d'Ogec attesté totalise plus de 79 200 salariés) ;
- Salaire brut annuel moyen : **24 000 €** (moyenne pondérée intégrant le salaire brut annuel moyen du personnel sous convention SEP 2015, une estimation du salaire brut annuel moyen des enseignants hors contrat et formateurs et une estimation des rémunérations brutes moyennes des chefs d'établissement du 1^{er} degré, les chefs d'établissement du 2nd degré étant exclus ; pondération effectuée au prorata des effectifs relevant des différentes conventions collectives) ;
- Nombre total d'Ogec retenu : **4 415** Ogec ont vu leurs effectifs validés dans le cadre des travaux sur la représentativité patronale attestés par le CAC de la Fnogec en décembre 2016 ; par rapport au nombre total d'Ogec estimé à 5 020, il ressort un écart d'environ 600 Ogec, dont l'incidence sur le chiffrage de l'impact du CITS a été évaluée à 0,7 M€ sur la base des données disponibles relatives aux effectifs salariés ;
- Typologie des établissements en fonction des effectifs (selon travaux sur la représentativité) :

effectif		nb Ogec
≤ 26 salariés	81%	3 587
> 26 salariés	19%	828
	100%	4 415

Nous avons retenu ce seuil de 26 salariés car il équivaut à un ETP de 21 (cf. ci-dessous : $26 \times 80\% = 20,8$ arrondi à 21), lequel correspond au seuil de déclenchement du CITS calculé pour les Ogec (cf. supra).

- Calcul du temps de travail moyen par salarié : sur la base de l'enquête KYU Lab sur le temps partiel dans la branche (06-2016), ce calcul permet de déterminer le coefficient à appliquer à l'effectif pour obtenir l'ETP.

Durée de travail	% des salariés	Nb j / hebdo	Temps de travail retenu	Temps de travail pondéré
Temps plein	42%	5 j	35 h	14,7
28 h – 34 h	21%	4 j	28 h	5,9
24 h – 28 h	16%	3,5 j	24,5 h	3,9
17,5 h – 24 h	12%	3 j	21 h	2,5
12 h – 17,5 h	5%	2 j	14 h	0,7
7 h – 12 h	3%	1 j	7 h	0,2
< 7 h	1%	-	-	-
Total				28 h soit 80% du temps plein

- Montant moyen d'abattement de taxe sur les salaires utilisé par les Ogec :

Sur les 4 415 Ogec retenus, l'abattement moyen utilisé s'établit à **13 451 €**, soit un taux moyen d'utilisation de l'abattement maximum (20 304 €) égal à 66%.

2) Estimation de la charge totale actuelle de taxe sur les salaires dans la branche :

- Masse salariale brute : $80\,000 \times 80\% \times 24\,000 \text{ €} = 1\,536 \text{ M€}$
- Taux moyen de taxe sur les salaires : 9 % (calculé sur le salaire brut annuel moyen)
- Taxe sur les salaires avant abattement : $1\,536 \times 9\% = 138 \text{ M€}$
- Abattement : $5\,020 \times 13\,451 = 67 \text{ M€}$
- Taxe sur les salaires après abattement : $138 - 67 = 71 \text{ M€}$



3) Estimation du gain attendu par la mise en place du CITS dans le secteur des Ogec :

Le calcul correspond à la somme des estimations de CITS effectuées pour chacun des 4 415 Ogec, en utilisant les effectifs déclarés – affectés d'un coefficient de 80% pour les convertir en ETP – et en appliquant un salaire brut annuel moyen de 24 000 € (cf. supra) :

effectif		nb Ogec	ETP (80%)	CITS total (M€)
≤ 26 salariés	81%	3 587	≤ 21	0,0
> 26 salariés	19%	828	> 21	21,4
	100%	4 415		21,4

Le gain attendu est estimé à **21,4 M€** : il devrait permettre de réduire de 30% la charge totale actuelle de taxe sur les salaires évaluée pour la branche. En ajoutant les 600 Ogec manquants par rapport à cet échantillon (cf. supra), le gain total attendu pourrait atteindre 22,1 M€.

Le nouveau dispositif du CITS ne devrait concerner qu'une **minorité d'Ogec** :

- Pour 61% des Ogec, le nouveau crédit d'impôt ne changera rien car ils n'ont pas de taxe sur les salaires à payer, celle-ci étant inférieure au montant de l'abattement (effectif Ogec < 9 ETP).
- Pour 20% des Ogec, le nouveau crédit d'impôt ne changera rien bien qu'ils paient de la taxe sur les salaires : le montant de leur masse salariale n'est pas suffisamment élevé (< 507 600 €) pour déclencher le bénéfice du CITS (9 ETP ≤ effectif Ogec ≤ 21 ETP).
- Pour 19% des Ogec, le nouveau crédit d'impôt leur permettra de réduire de 31% le montant de taxe sur les salaires qu'ils ont à payer (effectif Ogec > 21 ETP).

Situation au regard de la TS et du CITS	Nb Ogec	%
Pas de TS à payer car < abattement	2 702	61%
TS à payer et pas de CITS	885	20%
TS à payer mais bénéficiaire du CITS	828	19%
Total Ogec	4 415	100%

Annexe

Loi du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 (LDF 2017) – article 88 :

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.**