

LETTRE FISCALE

AVRIL 2013



**FB AUDIT
BAKER TILLY**

Membre indépendant de Baker Tilly France
et de Baker Tilly International

Parmi les rares mesures favorables issues des dernières lois de finances, l'instauration du CICE constitue une bouffée d'oxygène appréciable pour les entreprises.

Néanmoins, on ne peut que regretter les complexités de mise en œuvre de ce dispositif, telles qu'elles résultent de l'instruction de l'Administration fiscale, que nous commentons ci-après.

Comme vous pourrez le constater, le « choc de simplification » annoncé ne trouve pas encore sa traduction effective !

Bonne Lecture

Le Pôle Fiscal

La 3^{ème} Loi de Finances Rectificative pour 2012 a instauré un Crédit d'Impôt pour la Compétitivité et l'Emploi (CICE), mesure prise dans le cadre du Pacte National pour la Croissance.

Le CICE a pour objet d'améliorer la compétitivité des entreprises, en diminuant le coût du travail des salariés rémunérés jusqu'à 2,5 SMIC (soit, à ce jour, 42.907 euros). Cela a pour but de permettre aux entreprises de recruter, de procéder à la prospection de nouveaux marchés, de reconstituer leurs fonds de roulement, ...

L'Administration fiscale a publié, le 26 février 2013, ses commentaires sur ce crédit d'impôt (cf. BOI-BIC-RICI-10-150-20130226).

1. Champ d'application

1.1. Entreprises concernées

1.1.1. Entreprises soumises au régime réel d'imposition

Toutes les entreprises (sociétés, organismes de droit privé, établissements publics), soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu, selon le régime du bénéfice réel normal ou simplifié, de plein droit ou sur option, peuvent bénéficier du CICE.

De même, les organismes partiellement assujettis à l'impôt sur les bénéfices peuvent bénéficier du CICE mais seulement au titre des rémunérations versées aux salariés affectés aux activités imposées.

1.1.1. Entreprises temporairement exonérées d'IS

Les entreprises exonérées d'impôt sur les bénéfices peuvent également bénéficier du CICE, tel est le cas des entreprises nouvelles, des entreprises bénéficiant du statut de JEI, des entreprises créées pour la reprise d'entreprise en difficulté, des entreprises implantées en ZFU.

1.1.2. Autres organismes (Art. 207 du CGI)

Certains organismes peuvent bénéficier du CICE, au titre des rémunérations versées aux salariés affectés aux activités non exonérées d'IS. Tel est le cas, notamment, des syndicats professionnels ; des sociétés coopératives agricoles ; des organismes d'habitation à loyer modéré ; des sociétés d'économie mixte ; des régions, départements, communes, ... ; des établissements publics de recherche, Etablissements publics d'enseignement supérieur ; ...

Afin de bénéficier du CICE, ces organismes doivent ventiler leurs charges de personnel entre les activités imposées à l'IS et les activités non imposées à l'IS (cf. application des règles de ventilation propres à chaque organisme).

1.1.2. Entreprises de travail temporaire

Ces entreprises peuvent également bénéficier du CICE s'agissant des rémunérations versées aux salariés mis à la disposition d'entreprises.

1.2. Salariés

La notion de « salarié » doit s'entendre dans un sens large : salariés du secteur public ou privé, peu importe le régime de sécurité sociale d'affiliation.

L'Administration fiscale a apporté des précisions sur cette notion :

- **Dirigeants** : Les rémunérations versées à un dirigeant au titre de son mandat social ne sont pas éligibles au CICE ; en revanche, s'il cumule ces fonctions avec un emploi salarié, la rémunération versée au titre du contrat de travail est prise en compte (exercice de fonctions techniques distinctes de celles exercées dans le cadre d'un mandat social).
- Les rémunérations des stagiaires sont exclues de la base du CICE.
- Les rémunérations versées par un employeur à un salarié mis à la disposition d'une autre entreprise sont prises en compte dans la base de calcul du CICE, dans la mesure où il verse des cotisations sociales.
- Les rémunérations versées aux salariés impatriés ou expatriés sont éligibles, dès lors qu'elles sont soumises à cotisations sociales.
- Les rémunérations versées aux salariés dans le cadre de contrats de travail particuliers (apprentissage, contrat de professionnalisation, contrats aidés) entrent dans la base du CICE, sous réserve de la déduction des aides reçues.

2. Détermination du crédit d'impôt

2.1. Assiette

Le CICE est calculé sur les rémunérations que les entreprises versent à leurs salariés, **au cours de l'année civile**, qui n'excèdent pas 2,5 SMIC (SMIC calculé sur la durée légale du travail, majorée des heures complémentaires ou supplémentaires).

2.1.1. Plafond d'éligibilité

Il convient de noter que, lorsque la rémunération versée à un salarié dépasse ce plafond (2,5 SMIC), la rémunération totale est exclue du calcul.

A titre d'exemple : Pour un salarié employé à temps plein, toute l'année, qui effectue 35 heures par semaine, le plafond est déterminé de la manière suivante :

$2,5 \times \text{SMIC horaire} \times (1.820 \text{ heures} + \text{heures complémentaires ou supplémentaires})$

2.1.1.1. Valeur du SMIC à prendre en compte / Variation en cours d'année

En cas de variation du SMIC en cours d'année, le plafond de 2,5 devra être apprécié au titre de chaque période.

2.1.1.2. Prise en compte des heures complémentaires ou supplémentaires

Une heure complémentaire ou supplémentaire est prise en compte pour 1 (et non pour 1,25) pour le calcul du plafond de 2,5 SMIC.

A titre d'exemple : 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

- Rémunération totale versée : $2,4 \times [(1820 \times 9,43) + (33 \times 9,43 \times 125\%)] = 42\,124 \text{ €}$
- Plafond : $2,5 \times [(1820 \times 9,43) + (33 \times 9,43)] = 43\,684 \text{ €}$
- La rémunération est inférieure au plafond. La base du CICE est de 42 124€

2.1.1.3. Cas particuliers

▪ **Salariés à temps partiel**

- ✓ Pour les salariés travaillant à temps partiel ou affectés en partie à des activités imposées, le montant du salaire minimum de croissance est corrigé à proportion de la durée de travail inscrite à leur contrat de travail au titre de la période où ils sont présents dans l'entreprise ou affectés à des activités imposées, et rapporté à celle correspondant à la durée légale du travail.
- ✓ Exemple
 - Soit un salarié à temps partiel rémunéré toute l'année sur la base de 22 heures (durée légale 35h). Ce salarié a réalisé 2 heures complémentaires au cours de l'année.
 - Le plafond est égal à : $2,5 \times [(1820 \times 9,43 \times 22/35) + (9,43 \times 2)] = 27\,017 \text{ €}$

▪ **Salariés non rémunérés selon une durée de travail**

- ✓ L'employeur est tenu, si possible, de déterminer un nombre de jours de travail auquel se rapporte la rémunération versée. Le montant annuel du SMIC est ensuite proratisé par le rapport entre la durée de travail du salarié (nombre de jours par la durée journalière légale du travail) et la durée légale annuelle du travail.
- ✓ Lorsque la détermination du nombre de jours de travail n'est pas possible, il convient de se baser sur le rapport entre la rémunération perçue par le salarié et le produit du SMIC par la durée légale annuelle de travail.
- ✓ Exemple: Un ouvrier à la tâche est rémunéré 2 400 € à l'occasion d'un travail commandé sur le premier trimestre 2013. Cette période de travail correspond à 63 jours :
 - Le plafond est de : $(2,5 \times 9,43 \times 1820) \times 441/1820 = 10\,397 \text{ €}$. Sa rémunération est donc éligible au crédit d'impôt.
- ✓ Exemple: Un travailleur à domicile est rémunéré 15 000 € à l'occasion d'un travail commandé. L'employeur n'est pas en mesure de déterminer un nombre de jours de travail afférent à la commande :
 - Le plafond est de : $2,5 \times 9,43 \times 1820 \times (15\,000 / (1820 \times 9,43)) = 37\,500 \text{ €}$. Sa rémunération est donc éligible au crédit d'impôt.

2.1.2. Rémunérations prises en compte

Dès lors que les rémunérations respectent le plafond de 2,5 SMIC, la totalité de la rémunération versée est prise en compte dans le calcul du CICE.

La rémunération prise en compte est la rémunération brute versée au salarié au cours de l'année (peu importe la date de clôture de l'exercice comptable et sa durée) et soumise à cotisations de sécurité sociale (salaires, indemnités de congés payés, avantages en nature, heures complémentaires ou supplémentaires ...). Pour les professions qui appliquent une déduction forfaitaire pour frais professionnels, l'assiette du crédit d'impôt est constituée de la rémunération versée après application de cette déduction.

De même, sont exclues les primes liées à l'intéressement ou à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise.

Pour les salariés cotisant sur une assiette forfaitaire, il convient de prendre la rémunération brute réelle.

Enfin, il convient de relever que les rémunérations versées doivent présenter le caractère de charges déductibles du résultat imposable. En conséquence, elles doivent être exposées dans l'intérêt de l'exploitation, être régulièrement comptabilisées, être appuyées de pièces justificatives, correspondre à un travail effectif, ne pas être excessives au regard du travail effectué, être rattachées à un établissement stable exploité en France et avoir été régulièrement déclarées auprès des organismes de sécurité sociale.

2.2. Taux

Au titre des rémunérations versées en 2013, le taux du crédit d'impôt est égal à 4%. Il sera porté à 6% pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2014.

Pour les salariés pour lesquels l'employeur cotise obligatoirement à une caisse de congés payés, le montant du crédit d'impôt est majoré de 10%.

3. Utilisation du crédit d'impôt

3.1. Imputation sur l'impôt

Le CICE est imputé sur l'impôt sur les bénéfices dû par le contribuable (entreprise ou société mère d'un groupe intégré), lors du paiement du solde. Il n'est pas imputable sur l'IFA, sur la contribution sociale, ... ou sur un rappel d'impôt sur les bénéfices.

Pour les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, elles imputent le CICE sur l'impôt dû au titre de l'exercice clos l'année qui suit celle pendant laquelle les rémunérations ont été versées.

Pour les sociétés de personnes et les entreprises individuelles, le CICE est imputable dans les mêmes conditions au titre de l'impôt sur le revenu acquitté par les associés participant personnellement à l'exploitation, pour la part leur revenant.

3.2. Remboursement immédiat des créances de CICE

Des possibilités de restitution immédiate des créances de CICE sont prévues pour les entreprises suivantes :

- PME au sens du droit communautaire (effectif < 250 salariés **ET** bilan ≤ 43 M€ ou CA ≤ 50 M€) ;
- Entreprises nouvelles pendant leurs 5 premières années d'existence, sous réserve du respect de certaines conditions (entreprises qui ne sont pas créées dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes, dont le capital doit être détenu de manière continue à 50% au moins par des personnes physiques ou par une société dont le capital est détenu à au moins 50% par des personnes physiques) ;
- JEI ;
- Entreprises faisant l'objet d'une procédure de conciliation ou de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire, sous réserve du respect de conditions de forme et de fond.

3.3. Solde excédentaire du CICE constitue une créance sur l'Etat

L'excédent de crédit d'impôt qui n'a pu être imputé sur l'impôt sur les bénéfices constitue une créance sur l'Etat.

Cette créance est utilisable pour le paiement de l'impôt dû au titre des 3 années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée.

A l'issue de cette période, le montant non imputé est restitué.

3.4. Possibilité de cession ou de mobilisation de la créance future

Un dispositif de préfinancement du CICE (www.cice-oseo.fr) a été mis en place, permettant aux entreprises de céder ou de nantir leur créance future (créance calculée l'année même du versement des rémunérations), avant la liquidation de l'impôt sur les bénéfices.

L'établissement de crédit doit informer l'Administration fiscale de la cession de la créance.

Malgré la cession de la créance, l'entreprise cédante doit déposer la déclaration spécifique de CICE auprès du Service des Impôts des Entreprises lors du paiement du solde de l'impôt sur les bénéfices et informer de la cession de la créance.

3.5. Suivi de l'utilisation du CICE

Le CICE ne doit pas servir à financer une hausse de la part des bénéfices distribués ou à financer une augmentation des rémunérations des dirigeants.

A ce titre, l'entreprise doit retracer, dans ses comptes annuels, l'utilisation faite du CICE.

Cette utilisation doit de plus et à notre sens, faire obligatoirement l'objet d'une information en annexe au bilan ou dans une note jointe aux comptes.

4. Obligations déclaratives et Contrôle

4.1. Obligations déclaratives

4.1.1. Obligations déclaratives auprès des organismes collecteurs des cotisations sociales

L'entreprise doit déclarer l'assiette du crédit d'impôt au fur et à mesure du versement des rémunérations éligibles dans les déclarations mensuelles ou trimestrielles.

- **Employeurs relevant du régime général de la sécurité sociale**
 - ✓ L'employeur doit indiquer, sur les bordereaux récapitulatifs des cotisations, le montant de l'assiette cumulée du crédit d'impôt et l'effectif salarié correspondant.
 - ✓ **Pour l'année 2013, il est admis que ces données ne soient renseignées qu'à compter du mois de juillet.**
 - ✓ Le montant cumulé déclaré à chaque échéance intègre les salariés dont la rémunération versée depuis le 1er janvier est inférieure au seuil de 2,5 SMIC calculé sur la même période.
 - ✓ La dernière déclaration, relative au mois de décembre ou au dernier trimestre, indique le montant définitif pour l'année de l'assiette du crédit (salariés dont la rémunération annuelle, après prise en compte des différents éléments de rémunérations, reste inférieure au plafond).
 - ✓ **C'est ce dernier montant global qui est reporté sur la déclaration fiscale**
 - ✓ Pas d'obligation spécifique dans la DADS.

- ✓ Pour les contrats aidés (CUI), l'aide de l'Etat est déduite de l'assiette du crédit d'impôt sur la dernière déclaration relative au mois de décembre ou au dernier trimestre de l'année.
 - ✓ Les données relatives au CICE collectées par les URSSAF sont transmises à l'administration fiscale.
- **Employeurs relevant du régime de protection sociale agricole**
 - ✓ Les mêmes éléments sont à déclarer à la MSA.

4.1.2. Obligations déclaratives auprès de l'Administration fiscale

Une déclaration spécifique, imprimé n°2079-CICE-SD, permettant de déterminer le montant du crédit d'impôt, doit être déposée par l'entreprise auprès de l'Administration fiscale, dans le même délai que le dépôt du relevé de solde pour les sociétés soumises à l'IS ou dans le même délai que le dépôt de la déclaration de résultat pour les autres entreprises.

4.2. Contrôle

Les organismes collecteurs des cotisations sociales ainsi que l'Administration fiscale sont en droit de procéder au contrôle du CICE.

Ce droit de contrôle peut être exercé jusqu'au 31 décembre de la 3^{ème} année qui suit celle du dépôt de la déclaration spéciale.

5. Comptabilisation du crédit d'impôt

Selon une note d'information du 28 février 2013, l'Autorité des Normes Comptables recommande la comptabilisation du CICE au crédit d'un sous-compte 64 « Charges de personnel ».

6. Autres impacts fiscaux

L'Administration fiscale a précisé dans sa doctrine administrative que le CICE n'a pas d'impact sur le calcul de la valeur ajoutée, retenue pour la détermination de la CVAE due par l'entreprise, compte tenu de son mode de comptabilisation.

En outre, la créance de CICE ne constitue pas un produit imposable pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice au titre duquel elle est constatée ; elle doit donc être déduite extra-comptablement.



FB AUDIT BAKER TILLY

Membre indépendant de Baker Tilly France
et de Baker Tilly International

415 Avenue de l'Argensol
84100 ORANGE

Tél : +33 (0)4 90 51 46 30
Fax : +33 (0)4 90 51 46 36
E-mail : contact@fbaudit.com

www.fbauditbti.com