

NOTE

*Pour François LEQUILLER
Eurostat - Directeur des statistiques de finances
publiques*

Dossier suivi par :
Ronan MAHIEU
Tél. : 01 41 17 37 01
Fax : 01 41 17 37 37
Mél : DG75-G401

Malakoff, le 31 mai 2013
N° 14/DG75-G401/

Objet : Traitement en comptabilité nationale du Crédit d'impôt pour l'emploi et la compétitivité (CICE)

Le gouvernement a annoncé le 6 novembre 2012, dans le cadre du Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi, la mise en place d'un « Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi » (CICE). Cette note analyse le traitement du CICE en comptabilité nationale, en SEC 1995 et en SEC 2010.

1. Présentation du dispositif CICE

Le Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) concerne toutes les entreprises employant des salariés, quels que soient notamment leur secteur d'activité et leur régime d'imposition (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés).

L'assiette de ce crédit d'impôt est constituée des rémunérations brutes soumises aux cotisations sociales, versées au cours d'une année civile dans la limite de 2,5 fois le salaire minimum légal (Smic), soit un plafond mensuel de 3575,55 € en 2013.

Le taux du crédit d'impôt est de 4 % pour les rémunérations versées au titre de 2013 (première année d'application), et de 6 % pour les rémunérations versées au titre des années suivantes.

Le CICE est un crédit d'impôt reportable et restituable. Le CICE calculé au titre des rémunérations 2013 doit être imputé sur l'impôt dû au titre de l'exercice 2013, à acquitter en 2014. Si le CICE ne peut pas être utilisé intégralement (en cas d'excédent), il peut servir au paiement de l'impôt dû au cours des 3 années suivantes. La fraction non imputée au terme des 3 ans est remboursée à l'entreprise. Par exception, le remboursement immédiat de la créance non imputée l'année de constatation du CICE peut être demandée par certaines entreprises (PME, entreprises nouvelles, jeunes entreprises innovantes, entreprises en difficulté).

Pour bénéficier du CICE, les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés doivent respecter certaines formalités déclaratives :

- déclaration de l'assiette du crédit d'impôt lors de l'établissement de chaque bordereau (mensuel ou trimestriel) de cotisations Urssaf (organismes chargés de collecter les cotisations de sécurité sociale) ;
- déclaration spéciale permettant de calculer le montant du CICE auprès de l'administration fiscale. Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) doivent déclarer leur CICE au moment du dépôt de leur « relevé de solde » ; la date limite de dépôt du relevé est fixée au 15 du 4^e mois suivant la clôture de l'exercice, soit au 15 avril pour un exercice clos au 31 décembre.

Le montant attendu du CICE est d'environ 13 Md€ pour la première année (rémunérations versées au titre de 2013) et d'environ 20 Md€ pour les années suivantes.

Les entreprises qui le souhaitent peuvent préfinancer le CICE. Ainsi, pour améliorer sa trésorerie, elles peuvent céder leur créance de CICE à un établissement de crédit, qui en devient propriétaire. La créance « en germe », c'est-à-dire calculée l'année N du versement des rémunérations sur lesquelles est assis le crédit d'impôt et avant la liquidation de l'impôt en N+1, peut également être cédée à un établissement de crédit. L'établissement de crédit se rembourse ensuite en faisant valoir la créance CICE auprès de l'État lorsque celle-ci devient exigible.

2. Traitement de l'impôt sur les sociétés et des crédits d'impôt en comptabilité nationale

Il convient de rappeler le traitement actuel de l'impôt sur les sociétés (IS) et des crédits d'impôt en comptabilité nationale.

2.1 Le traitement de l'IS en comptabilité nationale

Le SEC 1995 et le *Manual on Government Deficit and Debt* (MGDD) énoncent les principes d'enregistrement des impôts sur le revenu et le patrimoine en comptabilité nationale (l'IS est de fait l'impôt sur le revenu acquitté par les sociétés).

De manière générale, les impôts sur le revenu et le patrimoine doivent être enregistrés au moment où les activités, les transactions ou les autres événements créant une obligation de payer l'impôt ont lieu.

Le SEC 1995 et le MGDD prévoient toutefois une exception pour certains impôts sur le revenu, lorsque le montant exact de l'impôt à payer est déterminé postérieurement à la période où le revenu est généré : les retenues à la source ou les acomptes réguliers sont enregistrés au moment du paiement, tandis que le solde peut être enregistré à la période durant laquelle le montant exact de l'impôt dû est déterminé.

Ce dernier cas de figure correspond exactement au traitement retenu aujourd'hui en France aussi bien pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) que pour l'impôt sur les sociétés (IS). Pour l'IS en particulier, on considère que le montant exact de l'impôt à payer au titre d'une année N n'est déterminé que lors de la clôture des comptes, soit un peu plus de 3 mois après le début de l'exercice N+1. Ainsi, les quatre acomptes de mars, juin, septembre et décembre d'une année N sont enregistrés l'année N, tandis que le solde d'IS dû au titre de l'année N (éventuellement négatif) et versé au 1^{er} trimestre de l'année N+1 s'impute sur l'année N+1.

Au terme de ce traitement, l'IS enregistré une année N constitue fondamentalement une approximation, pour des raisons pratiques, de l'impôt dû sur les bénéfices au titre de l'année N. Concrètement, l'obligation pour les grandes entreprises d'avoir acquitté, lors du versement du quatrième acompte, une fraction très élevée (80 % à 90 %) de l'impôt total finalement dû au titre de l'année en cours, évite que le montant des soldes d'IS soit trop élevé et crée un écart trop important entre le montant qui est effectivement retenu en comptabilité nationale, et le montant qui découlerait de la stricte application des principes (montant qui est d'ailleurs enregistré dans les comptes des entreprises puisqu'elles inscrivent l'IS total dû sur les bénéfices de l'année).



2.2 Le traitement des crédits d'impôt

La fiscalité française connaît un nombre important de réductions ou d'impôt imputables soit sur l'IRPP, soit sur l'IS. Leurs assiettes sont variables :

- rémunérations salariales dans le cas du crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile ou la prime pour l'emploi (PPE) ;
- intérêts d'emprunt souscrits pour l'achat d'une résidence principale ;
- dépenses de recherche pour le crédit d'impôt recherche (CIR) : les dépenses de recherche comprennent notamment les dotations aux amortissements des biens et bâtiments affectés à la recherche, les dépenses de personnel concernant des chercheurs et techniciens de recherche, les dépenses de recherche externalisées (confiées à des organismes agréés), les dépenses de prise, maintenance et défense des brevets, etc.

Traitement aux termes du SEC 1995

Jusqu'à présent les crédits d'impôt imputables sur l'IRPP comme sur l'IS ont été traités en moindres recettes lors de leur versement. En particulier, dans le cas de l'IS, les crédits d'impôt sont pris en compte lors du versement du solde d'IS. Les crédits d'impôt dus au titre d'une année N grèvent donc généralement les recettes publiques l'année N+1.

Ce traitement se fonde sur le fait que le montant des crédits d'impôt n'est généralement connu avec précision qu'après la fin de l'exercice concerné, au moment de la clôture des comptes et de l'établissement du relevé de solde pour les entreprises à l'IS.

Opérationnellement, imputer dès l'année N les crédits d'impôt dus au titre de l'année N obligerait notamment à recourir à une estimation statistique du montant de ces crédits d'impôt lors de la notification EDP d'avril N+1, dans la mesure où les données comptables disponibles ne permettraient pas de distinguer, au sein du solde versé (ou reçu) par les entreprises, ce qui est lié au reliquat d'impôt et aux crédits d'impôt.

On notera que la Cour des Comptes française enregistre bien l'année N dans la comptabilité générale de l'État les crédits d'impôt dus au titre de l'année N, mais au prix d'un important décalage temporel pour éviter de devoir recourir à une estimation statistique. Ainsi, le compte général de l'État 2012 qui sera publié en juin 2013 enregistrera en recette l'IS dû au titre de l'année 2011, i.e. la somme des acomptes versés au cours de l'année 2011 et du solde versé début 2012, alors que pour la notification EDP d'avril 2013 l'IS enregistré pour 2012 correspond à la somme des acomptes versés au cours de l'année 2012 et du solde versé début 2012.

Traitement aux termes du SEC 2010

Le SEC 2010 ne modifie pas l'enregistrement des impôts sur le revenu. Les conclusions des sections précédentes quant au traitement de l'IRPP et de l'IS restent donc valables.

Mais le SEC 2010 introduit une précision quant au traitement des crédits d'impôt : ceux-ci, dès lors qu'ils sont restituables (*payable tax credits*), devront désormais intégralement être traités en dépenses, et non plus en moindres recettes.

Or, aux termes du SEC 1995 comme du SEC 2010, les dépenses doivent être enregistrées lors du fait générateur : il n'existe pas de disposition analogue à celle relative à l'enregistrement des impôts sur le revenu, qui permette par exception de décaler l'enregistrement jusqu'au moment où le montant de la créance est connu avec certitude. Le nouveau traitement des crédits d'impôt restituables est donc susceptible de modifier le moment d'enregistrement de ceux-ci.

Pourtant, un autre paragraphe du SEC 2010 (20.168) précise expressément que le nouveau traitement des crédits d'impôt modifie l'estimation des dépenses et recettes publiques, mais pas celle de leur capacité ou besoin de financement.

La rédaction du SEC 2010 semble donc contenir une incohérence interne quant à l'impact du nouveau traitement des crédits d'impôt sur les finances publiques.



3. Traitement du CICE et des autres crédits d'impôt existants lors des notifications d'avril et octobre 2014

Notification d'avril 2014

La notification d'avril 2014 sera la dernière en SEC 1995.

L'Insee a toujours enregistré les crédits d'impôt en moindres recettes lors de leur versement, considérant que le fait générateur correspondait à l'établissement de la déclaration fiscale (le montant précis des crédits d'impôt ne pouvant être déterminé avec précision avant le dépôt des déclarations). Eurostat n'a jamais contesté ce traitement. En particulier, le moment d'enregistrement de la PPE et du crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile, dont l'assiette est comme celle du CICE constituée de rémunérations, n'a jamais fait l'objet de débats avec Eurostat.

Pour la notification d'avril 2014, l'Insee entend donc privilégier la continuité des traitements : le CICE versé aux entreprises lors du versement début 2014 du solde de l'exercice 2013 sera considéré comme devant être enregistré en comptabilité nationale au titre de l'année 2014. En conséquence, le CICE dû au titre des rémunérations versées en 2013 n'aura aucun impact sur le déficit public 2013 notifié le 1^{er} avril 2014.

Notification d'octobre 2014

La notification d'octobre 2014 sera la première en SEC 2010, pour laquelle les crédits d'impôt sont enregistrés en dépense.

Le CICE, qui est égal à un taux de 4 % appliqué à la masse salariale (plafonnée), s'analyse économiquement comme une subvention sur les rémunérations : le traitement le plus naturel en comptabilité nationale est celui d'une « autre subvention sur la production » (D.39).

Pour le traitement du CICE lors de la notification d'octobre 2014, deux options sont fondamentalement envisageables :

- soit considérer que le § 20.168 du SEC 2010 oblige à ne pas modifier le moment d'enregistrement des crédits d'impôt (dont le montant n'est pas connu avec précision dès la clôture de l'exercice) et laisser inchangé le moment d'enregistrement du CICE comme de l'ensemble des crédits d'impôt restituables ;
- soit considérer que les principes généraux d'enregistrement des dépenses en droits constatés s'imposent à la rédaction du § 20.168 du SEC 2010, et modifier en conséquence le moment d'enregistrement de certains des crédits d'impôt restituables. En particulier ce traitement, appliqué au CICE, ferait passer 13 Md€ de dépenses de 2014 à 2013.

La première option est évidemment la plus simple techniquement mais porte à discussion sur le plan conceptuel.

La seconde option paraît de prime abord plus satisfaisante intellectuellement. Elle comporte toutefois deux inconvénients importants :

- pour les crédits d'impôt dus au titre de l'exercice N qui seraient enregistrés en dépense l'année N, elle oblige à recourir à une estimation statistique de leur montant pour la notification d'avril N+1 : cela accroîtrait la révisabilité de la première estimation du déficit public notifiée pour l'année N ;
- elle conduirait à reconsidérer l'ensemble du traitement des impôts sur le revenu (IRPP et IS) en comptabilité nationale : il serait en effet logique de rattacher alors aussi à l'année N le solde d'impôt dû au titre de l'année N (actuellement rattaché à l'année N+1).

Par ailleurs, dans la seconde option, il faudrait disposer de critères clairs pour juger si le moment d'enregistrement d'un crédit d'impôt doit ou non être avancé. Dans cette seconde option, il serait logique de modifier le moment d'enregistrement de l'ensemble des crédits d'impôt assis exclusivement sur des rémunérations : CICE, PPE, crédit d'impôt pour l'emploi à salarié à domicile, etc., et dont l'assiette est connue avec une relative précision mois après mois sur la base des déclarations aux URSSAF. La réponse est moins évidente pour le CIR



car interviennent dans l'assiette des éléments qui ne sont typiquement connus qu'après la clôture des comptes (dotations aux amortissements).

Compte tenu de la complexité du sujet et des impacts potentiellement importants sur les agrégats EDP, l'Insee souhaite qu'Eurostat se positionne sur l'interprétation qu'il convient de faire de l'incohérence soulevée dans la rédaction du SEC 2010, et plus généralement précise les critères de détermination du fait générateur pour l'enregistrement des impôts sur le revenu et les crédits d'impôts imputés sur ces impôts.

Le Chef du Département des Comptes Nationaux

Ronan MAHIEU

Copie : Laurs Norlund, directeur des comptes nationaux à Eurostat

