RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TPS-TS-35-20180404
Date de publication : 04/04/2018
Date de fin de publication : 30/01/2019

TPS - Taxe sur les salaires - Crédit d'impôt de taxe sur les salaires

Positionnement du document dans le plan :

TPS - Taxes et participations sur les salaires
Taxe sur les salaires (TS)
Titre 3.5 : Crédit d'impôt de taxe sur les salaires

Sommaire :

I. Champ d'application
A. Employeurs mentionnés à l'article 1679 A du CGI
B. Employeurs redevables de taxe sur les salaires
II. Détermination du crédit d'impôt
A. Assiette
1. Rémunérations prises en compte
2. Plafond d'éligibilité : rémunérations n'excédant pas 2,5 SMIC
a. Valeur du SMIC à prendre en compte, variation en cours d'année
b. Prise en compte des heures complémentaires et supplémentaires
3. Règle de non-cumul avec le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)
B. Modalités de calcul
1. Taux
2. Déduction de l'abattement prévu à l'article 1679 A du CGI
C. Déclaration du crédit d'impôt
III. Utilisation du crédit d'impôt
A. Imputation sur la taxe sur les salaires
B. Remboursement de la créance - cession ou nantissement de la créance
IV. Contrôle du crédit d'impôt par les organismes collecteurs de cotisations sociales

1

L'article 88 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 instaure un crédit d'impôt de taxe sur les salaires (CITS), codifié à l'article 231 A du code général des impôts (CGI). Le CITS a pour objet d'encourager le développement des activités non lucratives des organismes du secteur non lucratif et de favoriser l'emploi dans ces structures.

I. Champ d'application

10

Peuvent bénéficier du CITS les employeurs mentionnés à l'article 1679 A du CGI lorsqu'ils sont redevables de la taxe sur les salaires.

A. Employeurs mentionnés à l'article 1679 A du CGI

20

Les employeurs visés à l'article 1679 A du CGI sont les associations régies par la loi du 1er juillet 1901, 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, les syndicats professionnels et leurs unions visés au titre III du livre Ier de la deuxième partie du code du travail (C. trav., art. L. 2131-1 et suiv.), les mutuelles régies par le code de la mutualité qui emploient moins de trente salariés (ce plafond de nombre de salariés ne s'applique pas aux mutuelles qui relèvent du livre III du code de la mutualité [C. mut., art. L. 310-1 et suiv.]) ainsi que les groupements mentionnés à l'article 239 quater D du CGI lorsqu'ils sont exclusivement constitués de personnes morales mentionnées à l'article 1679 A du CGI.

De plus amples précisions sur les employeurs concernés peuvent être obtenues au II-D § 400 à 495 du BOI-TPS-TS-30.

B. Employeurs redevables de taxe sur les salaires

30

Pour être éligible au CITS, les employeurs mentionnés à l'article 1679 A du CGI doivent être redevables de la taxe sur les salaires. Les employeurs exonérés de taxe sur les salaires ne sont pas éligibles au CITS.

Pour toute précision sur la notion d'employeurs redevables de la taxe sur les salaires, il convient de se reporter au BOI-TPS-TS-10-10.

II. Détermination du crédit d'impôt

A. Assiette

40

Le crédit d'impôt de taxe sur les salaires 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.

Remarque : Le montant du crédit d'impôt de taxe sur les salaires, 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.

1. Rémunérations prises en compte

50

Sont prises en compte les rémunérations comprises dans l'assiette de la taxe sur les salaires, conformément aux règles rappelées au II § 10 et suivants du BOI-TPS-TS-20-10 et au BOI-TPS-TS-20-20.

En outre, pour être prises en compte, les rémunérations versées doivent avoir été régulièrement déclarées auprès des organismes de sécurité sociale.

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

60

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, le plafond est déterminé de la manière suivante :

2,5 x SMIC horaire x (1 820 heures + nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires) > ou = rémunération annuelle totale,

ou 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 x SMIC horaire x [(12 x 151,67) + nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires] > ou = rémunération annuelle totale.

> **Remarque :** Les salariés peuvent disposer d'une durée légale de travail décomptée annuellement en jours. Dans ce cas, le forfait correspondant à la durée légale du travail est de 218 jours.

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.

a. Valeur du SMIC à prendre en compte, variation en cours d'année

70

La valeur annuelle du SMIC est égale à 1 820 fois le SMIC horaire en vigueur au 1er janvier de l'année considérée ou à la somme de 12 fois le SMIC mensuel (calculé sur la base de 52/12ème 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 (circulaire n° DSS/SD5B/2015/99 du 1er janvier 2015, p. 6).

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.

Exemple : Dans l'hypothèse où la valeur du SMIC horaire passe de 9,76 € à 9,80 € à compter du 1er juillet de l'année N, sa valeur annuelle devra être calculée comme suit : 9,76 € x 6 mois x 151,67 heures + 9,80 € x 6 mois x 151,67 heures.

b. Prise en compte des heures complémentaires et supplémentaires

80

Les heures complémentaires et supplémentaires 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.

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 crédit d'impôt de taxe sur les salaires, 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.

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

Remarque 2 : 9,76 € est la valeur du SMIC horaire brut à la date du 1er janvier 2017.

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 x 1 820 x 9,76) + (2,4 x 33 x 9,76 x 125 %) = 43 597,92 € ;

2/ plafond de 2,5 SMIC + heures complémentaires ou supplémentaires hors majorations (2) : 2,5 x [(1 820 x 9,76) + (33 x 9,76)] = 45 213,2 €.

Dans cet exemple, la condition tenant au plafond prévu au I de l'article 231 A du CGI 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 x 1 820 x 9,76) + (2,4 x 33 x 9,76 x 125 %) = 43 598 €.

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 x 1 820 x 9,76) + (2,48 x 7 x 20 x 9,76 x 125 %) = 48 288,58 € ;

2/ plafond de 2,5 SMIC + heures complémentaires ou supplémentaires hors majorations (2) : 2,5 x [(1 820 x 9,76) + (7 x 20 x 9,76)] = 47 824 €.

Dans cet exemple, la condition tenant au plafond prévu au I de l'article 231 A du CGI est n'est pas respectée : (1) > (2).

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

90

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.

Des précisions sur les cas particuliers de détermination du plafond d'éligibilité des rémunérations au CITS sont apportées au I-A-2 § 50 à 120 du BOI-BIC-RICI-10-150-20.

3. Règle de non-cumul avec le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)

100

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, définie à l'article 244 quater C du CGI . Le CITS et le CICE ne se cumulent donc pas pour une même rémunération.

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 (BOI-BIC-RICI-10-150-10 au I-C-2 § 70 à 80).

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.

B. Modalités de calcul

110

Le crédit d'impôt est déterminé par année civile. Il est égal au produit de l'assiette déterminée selon les règles détaillées au II-A § 40 et suivants et d'un taux de 4 %, diminué du montant de l'abattement prévu à l'article 1679 A du CGI.

1. Taux

120

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 rappelées au II-A § 40 et suivants.

Le taux est de 4 % au titre des rémunérations versées à compter du 1er janvier 2017.

2. Déduction de l'abattement prévu à l'article 1679 A du CGI

130

Le CITS est diminué du montant de l'abattement de taxe sur les salaires prévu à l'article 1679 A du CGI. Le montant de cet abattement s'établit à 20 304 € à compter des rémunérations versées en 2017.

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 x 25) + (35 000 x 3) = 605 000 €, soit un crédit d'impôt de (605 000 x 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 x 12) + (30 000 x 3) = 330 000 €. Or (330 000 x 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'impôt sur les sociétés. 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 x 65) + (30 000 x 25) + (20 000 x 15 x 40 %) = 2 170 000 €, soit un crédit d'impôt de (2 170 000 x 4 %) - 20 304 = 66 496 €.

C. Déclaration du crédit d'impôt

140

Les organismes bénéficiaires doivent déclarer le CITS sur la déclaration n° **2502-SD** (CERFA n° 11824) de liquidation et régularisation de la taxe sur les salaires y compris lorsque, après imputation du CITS, elles ne sont pas redevables du versement d'un montant de taxe sur les salaires.

La date limite de dépôt du formulaire 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).

L'imprimé n° 2502-SD est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr et doit obligatoirement être télétransmis.

III. Utilisation du crédit d'impôt

A. Imputation sur la taxe sur les salaires

150

Conformément au III de l'article 231 A du CGI, 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.

L'imputation se fait au moment du paiement du solde de la taxe sur la déclaration de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires n° 2502-SD (CERFA n° 11824).

L'excédent de crédit 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 trois années suivantes.

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 (CERFA n° 11060). 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.

Exemple : L'association citée dans l'exemple 1 du **II-B-2 § 130** 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 (dans l'exemple 1 du **II-B-2 § 130**). 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 n : - 3 896 € ;

- montant du solde du CITS n-1 : - 1 000 € ;

- montant des acomptes versés : - 2 500 € ;

- solde restant à payer : 2 300 €.

Les imprimés n° **2502-SD** et n° **2501-SD** sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

B. Remboursement de la créance - cession ou nantissement de la créance

160

La fraction de la créance de CITS non utilisée à l'issue de la période d'imputation de trois ans est restituable. Les organismes doivent en demander le remboursement sur la déclaration n° **2502-SD**.

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.

A 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.

IV. Contrôle du crédit d'impôt par les organismes collecteurs de cotisations sociales

170

Les organismes collecteurs de cotisations sociales (URSSAF, CGSS, caisses de la MSA, etc.) dues sur les rémunérations passibles de taxe sur les salaires (aux I-A et B § 20 et 30) 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.

180

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 [CSS] (URSSAF et CGSS) ou de l'article L. 724-7 du code rural et de la pêche maritime (MSA). Ils indiquent, le cas échéant, dans le document mentionnant le résultat du contrôle et prévu notamment au cinquième alinéa de l'article R. 243-59 du CSS (URSSAF et CGSS) ou à l'article R. 724-9 du code rural et de la pêche maritime, les observations faites au cours du contrôle relatives aux rémunérations éligibles au CITS prévu à l'article 231 A du CGI.

190

À l'issue du délai ouvert à l'employeur pour répondre aux observations formulées dans le document mentionné au **IV § 180**, le résultat des contrôles effectués portant sur l'assiette du CITS par les organismes collecteurs de cotisations sociales est transmis à la Direction générale des finances publiques (DGFiP).

Il est précisé qu'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 (cf. II-A-1 § 50).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 02/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/10927-PGP.html/identifiant=BOI-TPS-TS-35-20180404