



Assemblée Nationale

Impact de la mise en œuvre du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) sur la fiscalité du secteur privé non lucratif

Établi par :

Yves BLEIN – Député du Rhône

Laurent GRANDGUILLAUME – Député de la Côte d'Or

Jérôme GUEDJ – Député de l'Essonne

Régis JUANICO – Député de la Loire

Parlementaires en mission auprès du Premier ministre

Avec l'appui de

Adeline ROUZIER-DEROUBAIX
Inspectrice des affaires sociales

Vincent CLAUDON
Inspecteur des Finances

- Décembre 2013 -

SOMMAIRE

1. SYNTHÈSE	1
2. INTRODUCTION	3
3. LE SECTEUR PRIVÉ NON LUCRATIF, UN POIDS ÉCONOMIQUE ET SOCIAL IMPORTANT DANS L'ÉCONOMIE FRANÇAISE	5
3.1. Un nombre d'associations employeuses important mais qui regroupe des tailles diverses	6
3.1.1. <i>L'effectif salarié des associations est conséquent et son augmentation particulièrement dynamique</i>	7
3.1.2. <i>Les salariés des associations ont des salaires nettement moins élevés que les autres salariés</i>	9
3.2. Le poids du secteur associatif dans l'économie est estimé à 60 Md€	10
3.2.1. <i>La concurrence entre le secteur privé non lucratif et le secteur privé lucratif est une notion très difficile à définir</i>	11
3.2.2. <i>Les associations remplissent des missions d'utilité sociale notamment dans des territoires défavorisés et pour des publics vulnérables et à ce titre doivent être pleinement intégrées au « nouveau modèle français » et au plan gouvernemental de lutte contre la pauvreté</i>	12
4. LA MISE EN ŒUVRE DU CICE PEUT IMPACTER L'ÉQUILIBRE, LES RELATIONS ET « LA CONCURRENCE » ENTRE LE SECTEUR PUBLIC, LE SECTEUR PRIVÉ LUCRATIF ET LE SECTEUR PRIVÉ NON LUCRATIF	13
4.1. Le secteur non lucratif n'a pas été inclus lors de la mise en œuvre du CICE	13
4.1.1. <i>La mise en œuvre d'une mesure équivalente au CICE pour le secteur privé non lucratif aurait coûté 1,5 Md€ supplémentaire</i>	17
4.1.2. <i>Le CICE pour le secteur privé lucratif dans les domaines d'activité où il est le plus en concurrence avec le secteur associatif représente un crédit d'impôt d'environ 1 Md€</i>	18
4.1.3. <i>L'impact d'une mesure équivalente au CICE pour le secteur privé non lucratif rééquilibrerait le dispositif en cas d'obtention de marchés publics suite à appel d'offres</i>	20
4.2. Les conséquences de la mise en œuvre du CICE peuvent déséquilibrer la relation entre les deux secteurs ou conduire à une fiscalisation aux impôts commerciaux d'un nombre plus important d'associations	20
5. FICHES SECTORIELLES SUR 4 SECTEURS DIFFÉREMMENT IMPACTÉS PAR LA FISCALITÉ, PAR LA MISE EN ŒUVRE DU CICE ET PAR DES DISTORSIONS DE CONCURRENCE ENTRE LE SECTEUR PRIVÉ LUCRATIF ET LE SECTEUR PRIVÉ NON LUCRATIF	23
5.1. La garde d'enfant en crèche ne permet pas de conclure catégoriquement qu'un secteur est fiscalement avantagé	23
5.2. Dans le secteur de l'hébergement des personnes âgées dépendantes, la mise en œuvre du CICE avantagerait faiblement le secteur privé lucratif par rapport au secteur privé non lucratif	25

5.3. Dans le secteur de l'insertion professionnelle des personnes handicapées, 85 % des entreprises adaptées créées après 2006 sont assujetties aux impôts commerciaux.....	28
5.4. L'insertion par l'activité économique montre la difficulté d'appliquer une doctrine fiscale unique à un secteur remplissant une mission d'utilité sociale.....	29
6. LA FISCALITÉ DU SECTEUR PRIVÉ NON LUCRATIF EST STABILISÉ MAIS NÉCESSITE DE FAIRE L'OBJET D'AJUSTEMENTS.....	33
6.1. Le secteur privé non lucratif n'évolue pas dans un cadre normatif juridique reconnu par tous	33
6.1.1. <i>L'intérêt général est une notion non stabilisée.....</i>	33
6.1.2. <i>La notion d'utilité publique ne fait pas l'objet d'un agrément commun.....</i>	34
6.1.3. <i>La notion d'utilité sociale est mal définie et pourrait être clarifiée et uniformisée dans le cadre de la loi ESS</i>	34
6.1.4. <i>L'examen des opérations lucratives des structures privées non lucratives est stabilisé</i>	35
6.2. L'assujettissement des structures privées non lucratives aux impôts commerciaux est source d'instabilité pour le secteur privé non lucratif	37
6.3. La taxe sur les salaires est une taxe dynamique qui pèse sur les dépenses de personnel du secteur privé non lucratif	39
6.3.1. <i>Le niveau de taxe sur les salaires perçu est particulièrement dynamique</i>	40
6.3.2. <i>Une taxe dynamique qui pèse sur les dépenses de personnels du secteur privé non lucratif.....</i>	42
6.4. Au niveau macro économique, il n'a pas été possible de pouvoir définir lequel des deux secteurs bénéficiait le plus d'avantages fiscaux et sociaux	43
6.4.1. <i>Les exonérations de cotisations sociales s'élèvent en 2012 à 25,6 Md€ pour l'ensemble des entreprises et à 2,4 Md€ pour les associations, les dépenses fiscales sont difficilement interprétables.....</i>	43
6.4.2. <i>Il n'est pas possible de conclure que la fiscalité avantage un secteur par rapport à un autre de manière générale.....</i>	44
6.4.3. <i>Les associations qui optent pour l'imposition aux impôts commerciaux ont un taux d'imposition moyen réel largement au-dessus de la moyenne des autres entreprises.....</i>	47
7. 20 PROPOSITIONS POUR UNE NOUVELLE FISCALITÉ DU SECTEUR PRIVÉ NON LUCRATIF	49
8. LISTE DES PROPOSITIONS	58
9. LISTES DES PERSONNES RENCONTRÉES	59
9.1. Cabinets ministériels	59
9.2. Administrations	60
9.3. Représentants des secteurs	61
10. DIAPORAMA DE PRÉSENTATION DE LA MISSION.....	66
11. CONTRIBUTION ÉCRITE DES REPRÉSENTANTS DES SECTEURS RENCONTRÉS	66

1. Synthèse

Les organismes à but non lucratif (associations et fondations notamment) sont des acteurs majeurs et très actifs de l'économie sociale et solidaire : les associations emploient 1,7 millions de salariés et sont des employeurs particulièrement dynamiques : ainsi, de 1998 à 2009, l'emploi dans le secteur associatif a augmenté de 30,2 % contre 14,3 % dans les entreprises privées. Parmi ces associations de taille très hétérogène, les associations de taille moyenne ou importante¹ emploient 62 % des effectifs, dans des domaines aussi essentiels à la cohésion sociale que la santé, l'hébergement des personnes âgées ou l'éducation.

Ces associations ont été confrontées dans les quinze dernières années à des évolutions importantes, en particulier :

- ♦ une entrée des entreprises privées lucratives dans des secteurs où historiquement, les associations avaient créé et développé des services de proximité ; cette entrée a pu être favorisée par les pouvoirs publics, soucieux de répondre rapidement à une demande croissante de services des usagers (exemple des crèches ou des services à domicile) ;
- ♦ un environnement juridique marqué par un encadrement progressif par le droit communautaire : malgré la volonté française de voir reconnue la spécificité de ces services d'intérêt général, dans le cadre notamment de la directive service, le droit de la concurrence exerce une contrainte forte, avec un alourdissement des charges administratives lié à des procédures complexes, souvent difficiles à gérer par les associations ;
- ♦ une baisse des crédits accordés par les personnes publiques, État et collectivités locales notamment : alors que les ressources publiques constituaient 50,7 % du financement en 2006, selon une enquête de 2011 du CPCA, 69 % des associations avaient vu un de leur financeur public baisser significativement sa contribution depuis 2009. Dans un contexte de crise économique, cette baisse peut difficilement être compensée par une augmentation des contributions des usagers.

Dans ce cadre, la fiscalité du secteur non lucratif constitue un cadre contraint, qui a peu évolué pour permettre aux organismes non lucratifs de s'adapter à ce nouveau contexte. Ainsi, même si les grands principes de la circulaire de 1998 sur la non-lucrativité recueillent un réel consensus, des inadaptations se sont révélées au fil du temps telles que l'aspect obsolète du critère de non publicité dans le cadre du développement des nouvelles technologies ou encore le frein à l'investissement que peut constituer dans certains secteurs l'impossibilité de récupérer la TVA.

Ces inadaptations pèsent d'autant plus sur les organismes à but non lucratifs que la fiscalité qui s'applique à eux, basée principalement sur la taxe sur les salaires, est peu flexible et pénalisante pour la création d'emploi. Le secteur santé, médico-social contribue ainsi à hauteur de 4,4 Md€ à la taxe sur les salaires, soit près de 40,1 % contre 29,0 % pour les banques et assurances. Cette taxe pèse en effet fortement sur les bas salaires, avec un 1^{er} taux majoré inférieur au niveau du salaire minimum². Au total, le niveau de taxe nette perçue a augmenté de plus de 30,4 % de 2005 à 2011.

¹ Plus de 49 salariés.

² Malgré l'introduction récente d'un nouveau taux pour les plus hauts revenus qui tend à renforcer la progressivité.

Rapport

Les études effectuées par la mission sur quatre secteurs – garde d'enfants, hébergement des personnes âgées dépendantes, insertion professionnelle des personnes handicapées et insertion par l'activité – montrent que malgré des régimes fiscaux très différents³, l'impact au final des différences de fiscalité sur le prix payé par l'utilisateur n'est pas significatif. Le développement rapide des entreprises lucratives dans ces secteurs (+ 36 % de parts de marché pour l'hébergement des personnes âgées entre 1996 et 2011 ; 23 % des places créées en crèches en 2010) montre que, malgré les critiques de celles-ci contre un secteur associatif « sur-subsidées », elles ne sont visiblement pas désavantagées dans leur implantation, leur développement et leur expansion dans ces secteurs.

Dans ce contexte, la mise en œuvre du CICE représente un gain d'environ 1 Md€ par an pour les entreprises privées intervenant dans des secteurs à forte présence associative⁴. Ce dispositif tend ainsi à avantager ces acteurs qui ne sont pas toujours les mieux à même⁵ de répondre parfaitement aux objectifs de cohésion sociale : en effet, la desserte des zones rurales et des publics les plus défavorisés revient encore très majoritairement aux acteurs publics et non lucratifs.

Il est donc indispensable de mieux prendre en compte les spécificités du secteur non lucratif afin de lui permettre de maintenir son offre spécifique. La mission estime que l'assujettissement aux impôts commerciaux ne saurait en aucun cas constituer la réponse adaptée : outre qu'elle est profondément contraire à la philosophie même du secteur, où l'implication des bénévoles tient une place prépondérante, elle conduirait en effet à placer les associations, avec un taux de taxation de 3,1 % du chiffre d'affaires, dans une situation moins favorable que bien d'autres structures de statuts privés⁶.

C'est donc bien un travail de remise à jour du régime fiscal des organismes non lucratifs qui doit être mené. Il faut permettre à ces structures de rester ou de redevenir les moteurs et les modèles de l'innovation sociale, envers les publics les plus défavorisés ou dans les territoires les moins lucratifs, dans ces secteurs de la cohésion sociale, rôle qu'elles jouent en œuvrant pour l'amélioration des conditions de prestation⁷, la mutualisation entre territoires, le service rendu de façon adaptée au plus près des usagers.

C'est pourquoi la mission propose la mise en place d'un plan d'action à deux niveaux décliné en 20 propositions :

- ◆ mise en œuvre d'un régime fiscal (crédit de taxe sur les salaires pour les associations opérant sur des marchés publics) et de subvention (enveloppe dédiée à l'exercice des missions d'intérêt général dans le secteur médico-social) qui réponde aux besoins du secteur pour pérenniser une offre à destination de tous les usagers, quelles que soient leurs ressources ou leur localisation ;
- ◆ travail en commun entre les pouvoirs publics, et notamment l'administration fiscale, et les organismes non lucratifs de toilettage du corpus existant.

³ De façon schématique, TVA-impôts sur les sociétés-contribution économique territoriale pour les entreprises lucratives, TS-taxe foncière pour les activités non lucratives.

⁴ Enseignement, santé, sport, hébergement médico-social, action sociale, activités culturelles et récréatives.

⁵ Et n'ont d'ailleurs pas pour objectif unique puisque la recherche du profit constitue pour elles comme pour toute entreprise un objectif central.

⁶ GIE, SAS, SARL, coopératives notamment.

⁷ Dans plusieurs secteurs étudiés par la mission, seuls les salariés des associations bénéficient de conventions collectives protectrices, au contraire des salariés d'entreprises privées.

2. Introduction

Par une lettre de mission en date du 29 avril 2013, le Premier Ministre a confié à Messieurs les Députés Yves BLEIN, Laurent GRANDGUILLAUME, Jérôme GUEDJ et Régis JUANICO, une mission sur le régime fiscal et règlementaire des structures privées non lucratives.

Cette mission a trouvé son origine dans les débats parlementaires du vote de la loi de finances rectificative pour 2012, dans son article 66, qui met en œuvre le dispositif du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE). Celui-ci, s'appliquant aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, ne s'applique pas aux associations, qui, pour la plupart ne sont pas soumises aux impôts commerciaux. Le CICE a pour objectif de favoriser la compétitivité des entreprises, en créant de l'emploi, grâce à un crédit d'impôt calculé sur une partie des rémunérations. Les associations ont un poids économique important estimé à 10 % du Produit Intérieur Brut (PIB) et emploient 1,7 Millions de salariés. La masse salariale de l'ensemble des associations est estimée à 35 Md€. De plus, elles exercent leurs activités dans des secteurs que les entreprises lucratives (maisons de retraite, crèche, service à la personne...) ont progressivement investi notamment dans la dernière décennie, et depuis l'ouverture à la concurrence.

Le préjugé « d'amateurisme » ou de « bénévolat » qui pesait autrefois sur les associations doit être tout à fait relativisé : si le stéréotype de la petite association reposant uniquement sur l'activité des bénévoles correspond de fait encore à une très grande partie de 711 000 associations actuellement recensées par l'Insee, parmi les 147 800 associations qui salarient des personnels, 1 142 d'entre elles comptent plus de 200 salariés et emploient au total à elles seules près de 700 000 salariés. Le secteur est donc hétérogène et encore trop mal connu, les données notamment économiques et financières restant rares⁸.

Pour la plupart de ces grandes associations, leur organisation, leur professionnalisation, leur efficacité, leur budget, leur compétitivité sociale, ne les distingue aucunement d'autres formes d'organisations privées. Seules leur histoire, leur mission d'utilité sociale, leur non partage des bénéfices, leur gestion désintéressée sont différentes, mais elles exercent leurs activités dans des secteurs similaires et avec des méthodes de professionnalisme semblables aux entreprises lucratives.

Quatre axes ont dirigé plus particulièrement les travaux de la mission :

- ◆ l'analyse de la situation du secteur privé à but non lucratif par rapport à celle des acteurs publics et des acteurs lucratifs, au regard de la fiscalité mais aussi des règles de planification, d'autorisation, de tarification ;
- ◆ l'évaluation du poids respectif de la fiscalité des acteurs privés non lucratifs et lucratifs, sur la base de cas-type et d'exemples réels ;
- ◆ l'identification des éventuelles distorsions de concurrence que ce différentiel de fiscalité peut entraîner, notamment avec le CICE ;
- ◆ l'élaboration de propositions pour corriger les distorsions identifiées.

La mission a donc, en préambule évalué le poids du secteur associatif dans l'économie française ; elle a identifié les secteurs les plus importants où cohabitent le secteur privé lucratif et le secteur privé non lucratif. Elle a réalisé une monographie sur quatre secteurs importants et rencontrant des difficultés à différents niveaux pour illustrer les déséquilibres induits par la mise en œuvre du CICE mais également lui préexistants (différences dans les modes d'autorisation, dans les rémunérations salariales...).

⁸ Ainsi les travaux de Mme Tchernonog du CNRS, actualisés de façon régulière, constituent quasiment la seule référence pour l'instant sur le financement des associations.

Rapport

La mission a ensuite évalué l'impact budgétaire qu'aurait pu avoir l'extension d'une mesure équivalente au CICE au secteur privé non lucratif, sans sous-estimer le contexte budgétaire extrêmement contraint dans lequel cette proposition peut être avancée.

Enfin la mission préconise 20 propositions permettant de clarifier le statut réglementaire et fiscal des organismes du secteur privé non lucratif.

Pour réaliser ce rapport, la mission s'est appuyée à la fois sur les services de l'État (direction de la législation fiscale, direction générale des finances publiques, direction de la sécurité sociale), pour recueillir des données fiscales et sociales et a largement auditionné les représentants du secteur associatif, mais aussi les représentants du secteur public et du secteur privé, dans les activités ou les branches les plus importantes ou les plus impactées par la mise en œuvre du CICE. La synthèse des contributions des représentants des secteurs figure en annexe.

L'objectif de la mission a été de présenter un panorama exhaustif des enjeux actuels induits par la mise en œuvre du CICE tout en rendant le diagnostic compréhensible et les propositions réalistes dans un domaine fiscal complexe, où des aspects juridiques économiques, sociaux et de solidarité envers les plus défavorisés ou dans les territoires les plus retranchés doivent aussi être pris en compte. L'objectif a également été de ne pas favoriser un secteur par rapport à un autre, tant il est apparu au cours des auditions que le secteur privé lucratif, le secteur associatif et le secteur public pouvaient cohabiter dans les territoires.

Enfin la mission mesure la limite de cet exercice conduit dans un temps limité où en quelques semaines il n'a pas été possible de refaire toute l'expertise menée par l'administration fiscale et par les associations depuis le rapport de Guillaume GOULARD⁹ en 1998 qui avait fixé des règles permettant de renforcer le dialogue entre les deux parties et d'apaiser des relations inutilement conflictuelles.

Cependant depuis 1998, l'apparition des nouvelles technologies, l'ouverture à la concurrence de certains secteurs et la crise durable qui frappe notamment les plus défavorisés de nos compatriotes oblige la mission à redéfinir certains aspects liés à la place de chacun des secteurs dans l'économie et dans la société dans un souci d'équilibre entre eux et avec la préoccupation constante dans chacune des propositions de prendre en compte les aspects budgétaires extrêmement contraints.

Enfin ces travaux peuvent tout à fait s'inscrire dans les réflexions menées actuellement par ailleurs sur la pression fiscale, une procédure de simplification, la modernisation de l'action publique, ou le plan de lutte contre la pauvreté afin de construire « le nouveau modèle français ». En 2011, en France, 8,7 millions vivent en dessous du seuil de pauvreté¹⁰.

⁹ « Clarifier le régime fiscal des associations » – Guillaume GOULARD – La documentation française – 1998.

¹⁰ Soit moins de 977 € par mois – Insee Première N°1464 – Septembre 2013.

3. Le secteur privé non lucratif, un poids économique et social important dans l'économie française

L'article 1 de la loi du 1^{er} juillet 1901 définit que « l'association est la convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leur activité dans un but autre que de partager des bénéfices ».

Ce texte fondateur et spécifique a durant le siècle dernier organisé la vie associative et sociale en France et en a fait une de ses spécificités et de ses richesses.

Les textes fondamentaux du droit des associations sont la loi de 1^{er} juillet 1901 et son décret d'application du 16 août 1901. Celui-ci fixe notamment la liberté d'association individuelle et collective. Plusieurs autres formes juridiques d'associations ont été créées mais ont un poids beaucoup moins important. La catégorie la plus importante est l'association déclarée qui regroupe 93,4 % des associations employeuses et 87,3 % des effectifs salariés.

Il faut ainsi noter que sous la même forme juridique « association déclarée », on peut retrouver l'association de quartier la plus modeste et de très grandes associations. La forme juridique des associations a ainsi très peu évolué alors que dans le même temps une multitude de nouvelles formes juridiques d'entreprendre ont été mises en œuvre pour le secteur lucratif.

Tableau 1 : Effectifs des différentes formes d'association en 2012

Code juridique	Catégorie juridique	Nombre d'entreprises répertoriées dans SIRENE ¹¹	Nombre d'établissements employeurs	Effectif salariés ¹²
9210	Association non déclarée	2 396	1 408	5 833
9220	Association déclarée	681 647	166 554	1 528 821
9221	Association déclarée d'insertion par l'économique	573	344	7 476
9222	Association intermédiaire	494	321	13 354
9223	Groupement d'employeurs	6 297	405	6 660
9224	Association d'avocats à responsabilités individuelles	186	100	584
9230	Association déclarée reconnue d'utilité publique	2 365	3 990	122 774
9240	congrégation	1 008	578	7 626
9260	Association de droit local (Alsace et Moselle)	15 662	4 635	57 544
	Total Associations	710 628	178 335	1 750 672
9300	fondations	2 008	1 262	2 161

Source : ACOSS

La mission ne traitera donc pas des 500 000 associations non employeuses pour lesquelles la mise en œuvre du CICE n'a eu aucun impact et pour lesquels la fiscalité est légère voire inexistante grâce notamment à la franchise de recette lucrative. En revanche, pour les associations employeuses l'enjeu est plus important.

¹¹ Source : Insee.

¹² Au 31 décembre 2012.

3.1. Un nombre d'associations employeuses important mais qui regroupe des tailles diverses

Les associations employeuses sont dénombrées¹³ à 147 811 pour un nombre d'emploi de 1 753 513 salariés au 31 décembre 2012. Il faut ainsi noter que 14 % des salariés sont employés par des associations qui comptent moins de 9 salariés mais qui représentent pourtant 72 % des associations en nombre, alors que 62 % des salariés des associations sont employés par des associations qui comptent plus de 50 salariés, mais qui ne représentent que 3,9 % des associations.

Tableau 2 : caractéristiques en taille des associations employeuses en France en 2012

Taille	Nombre d'entreprises	Nombre d'établissement	Effectif salarié
Pas de salariés ¹⁴	34 254	35 141	-
de 1 à 2 salariés	53 212	55 711	70 525
de 3 à 5 salariés	22 394	24 230	84 204
de 6 à 9 salariés	12 855	14 117	93 728
de 10 à 19 salariés	10 746	12 337	147 548
de 20 à 49 salariés	8 639	11 188	270 051
de 50 à 99 salariés	3 180	5 781	216 073
100 à 199 salariés	1 389	4 624	188 901
200 salariés et plus	1 142	16 078	682 483
TOTAL du secteur	147 811	179 207	1 753 513

Source : Acooss

Le terme d'association regroupe donc des situations économiques extrêmement variables qui empêchent de considérer efficacement leur poids, leur fonctionnement, leur fiscalité et leurs relations avec les entreprises lucratives.

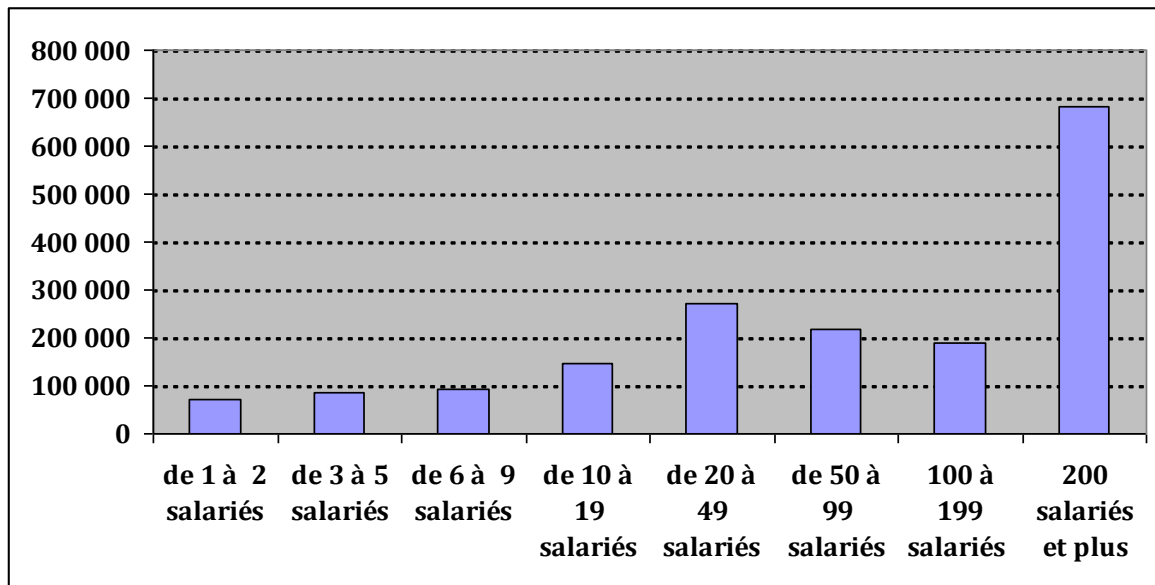
Il apparaît ainsi nécessaire de manière préalable de distinguer derrière le statut unique associatif trois types de structures :

- ◆ les associations qui n'ont aucun salarié, qui ne sont impactées ni par la lucrativité ni par la fiscalité ni par le CICE ;
- ◆ les associations comptant de 1 à 49 salariés qui représentent 85 % du nombre d'association employeuses mais seulement 38 % des effectifs des associations employeuses ;
- ◆ les associations comptant plus de 49 salariés qui représentent 15 % du nombre des associations employeuses mais 62 % des effectifs, soit plus d'un millions de salariés.

¹³ Fichier URSSAF en 2012.

¹⁴ Une association peut avoir employé des salariés durant l'année mais n'en compter aucun au 31 décembre de l'année, exemple des colonies de vacances.

Graphique 1 : Effectif des associations par tranche de nombre de salariés en 2012



Source : Acoss

La taille de l'association ou de l'organisme à but non lucratif diffère selon les secteurs : les entreprises adaptées qui accueillent les travailleurs en situation de handicap comptent en 2011¹⁵, 77,7 % d'entreprises de plus de 20 salariés, alors que dans le secteur culturel la plupart des associations comptent moins de 20 salariés. Ainsi la mise en œuvre du CICE et le relèvement de l'abattement de la taxe sur les salaires ne créent pas les mêmes effets suivant les secteurs.

3.1.1. L'effectif salarié des associations est conséquent et son augmentation particulièrement dynamique

De 1998 à 2009 les associations ont été particulièrement dynamiques :

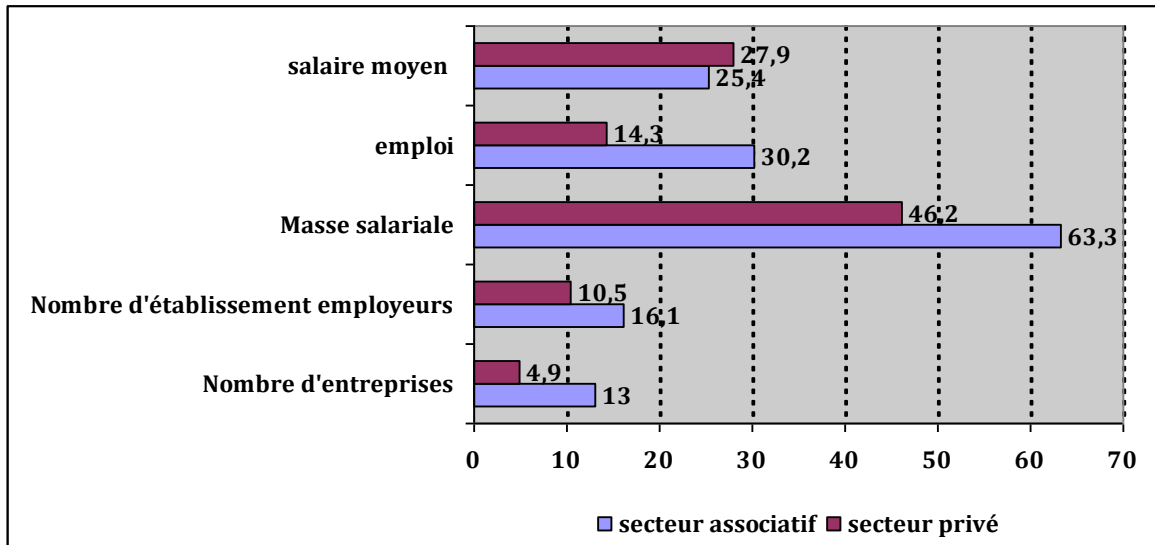
- ◆ l'emploi dans le secteur associatif a augmenté de 30,2 % alors qu'il n'a augmenté que de 14,3 % dans le secteur privé ;
- ◆ la masse salariale globale versée par les associations a augmenté de 63,3 % alors qu'elle n'a augmenté que de 46,2 % dans le secteur privé ;
- ◆ le nombre d'établissements enregistrés sous le statut associatif a également augmenté de manière plus conséquente que le nombre d'entreprises ;
- ◆ seul le salaire moyen par salarié a plus augmenté dans le secteur privé que dans le secteur associatif.

L'ensemble de ces éléments montre une croissance plus soutenue proportionnellement des associations par rapport aux entreprises avec une moins grande évolution du salaire moyen.

¹⁵ KPMG-Union Nationale des Entreprises Adaptées Résultats de l'enquête Avril 2013.

Rapport

Graphique 2 : Évolution de 1998 à 2009 du secteur associatif par rapport au secteur privé (en %)

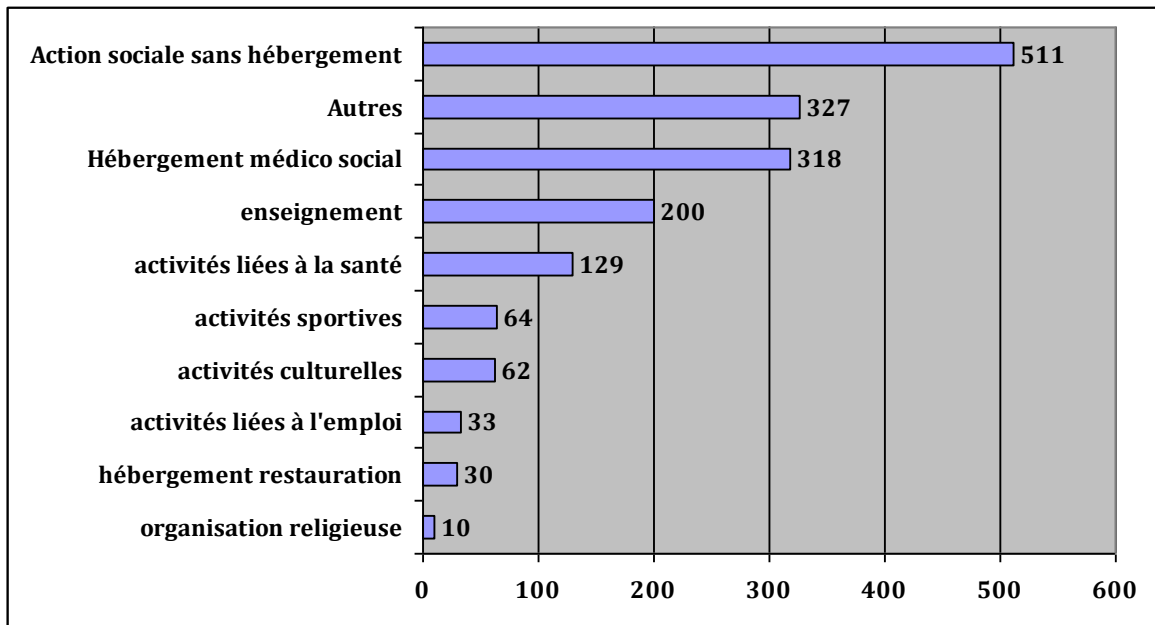


Source : ACOSS

Les frais de personnel représentent une grande part des charges des associations (par exemple 84 % du chiffre d'affaires pour les entreprises adaptées¹⁶).

Près de la moitié des effectifs des associations est employée par le secteur de l'action sociale que ce soit avec ou sans hébergement.

Graphique 3 : répartition de l'emploi associatif (en milliers en 2009)



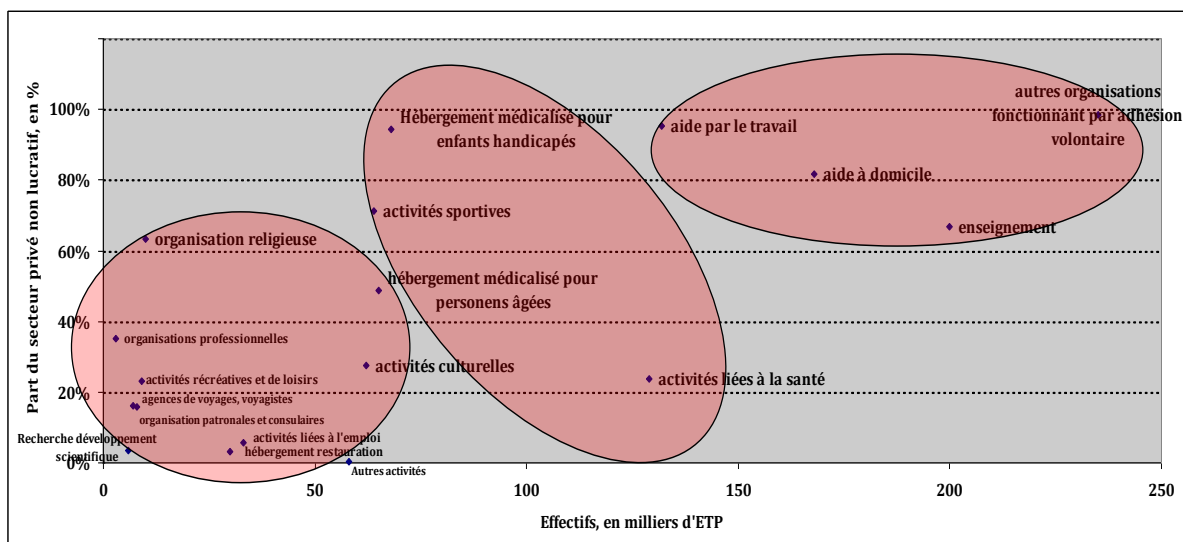
Source : ACOSS

Ainsi, pour les organismes enregistrés sous le code NAF « associations » (sans autres spécificités), l'enseignement, l'aide à domicile, l'aide par le travail sont des secteurs où le nombre de salariés est important et où la part de l'emploi associatif est très majoritaire.

¹⁶ Enquête KPMG – sur les entreprises adaptées.

Rapport

Graphique 4 : Part et nombre de l'emploi salarié dans le secteur privé non lucratif par rapport au secteur privé lucratif



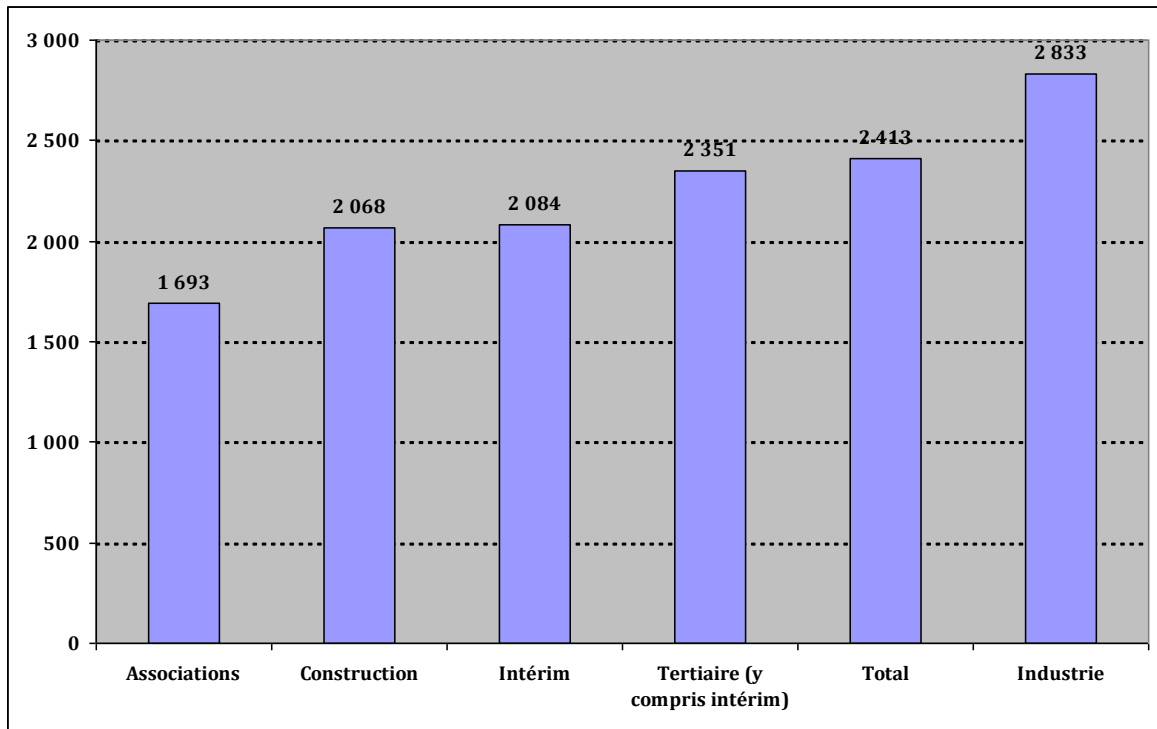
Source : ACOSS

Ce schéma montre que les secteurs sont impactés de manières différentes d'une part par leur taille en termes d'effectif, d'autre part par la part variable du secteur privé non lucratif dans le secteur. Enfin un autre paramètre doit aussi être pris en compte, celui de l'évolution de la part des secteurs respectifs depuis 10 ans.

3.1.2. Les salariés des associations ont des salaires nettement moins élevés que les autres salariés

Le salaire moyen par salarié montre que les salariés des associations ont des salaires moins élevés que les salariés du secteur privé du secteur tertiaire (qui regroupe les mêmes activités) ou que ceux d'autres secteurs dont il est éloigné par nature (construction, industrie...).

Graphique 5 : salaire moyen mensuel par salarié au 1^{er} trimestre 2013



Source : AcoSS

3.2. Le poids du secteur associatif dans l'économie est estimé à 60 Md€

Il est très complexe de délimiter le poids économique des associations dans le produit intérieur brut de la France le système de la statistique publique française étant extrêmement lacunaire¹⁷ dans ce domaine. En effet, la plupart des associations n'ont pas obligation de déposer leur compte, utilisent des nomenclatures comptables différentes et lorsqu'elles les déposent, leurs comptes ne sont pas agglomérés. Une enquête réalisée en 2005¹⁸, sur un échantillon avait montré que le chiffre d'affaires global du secteur associatif pouvait être estimé à 59,4 Md€ en hausse de 15 % par rapport à 1999. Cette même enquête montrait que les associations employeuses représentaient 48,5 Md€ de budget en 2005 en hausse de 7 % par rapport à 1999, alors que les associations sans salariés représentaient 10,9 Md€ de budget en hausse de 75 % par rapport à 1999. Cette évolution semblait dessiner une croissance du secteur associatif à deux vitesses :

- ◆ une croissance des moyens des associations sans salariés particulièrement dynamique ;
- ◆ une croissance plus mesurée des moyens des associations employeuses ;

Les ressources des associations proviennent pour près de la moitié de leurs recettes d'activités publiques liées à leur activité, dans des proportions quasiment identiques entre celles qui emploient des salariés et celles qui n'en emploient pas. Les subventions publiques représentent plus de 20 Md€ soit 38 % du budget global de celles qui emploient des personnels. Si l'on rajoute les 10 Md€ de vente de prestations ou de prix de journée dans certains secteurs il avait été estimé en 2005 que 30,2 Md€ de subventionnement public bénéficiait aux associations (8,3 Md€ des communes, 5,9 Md€ des départements, 2,1 Md€ des Régions, 7,3 Md€ de l'État 4,1 Md€ des organismes sociaux, et 2,3 Md€ d'autres

¹⁷ Connaissance des associations, - numéro 122, décembre 2010 – Conseil national de l'information statistique.

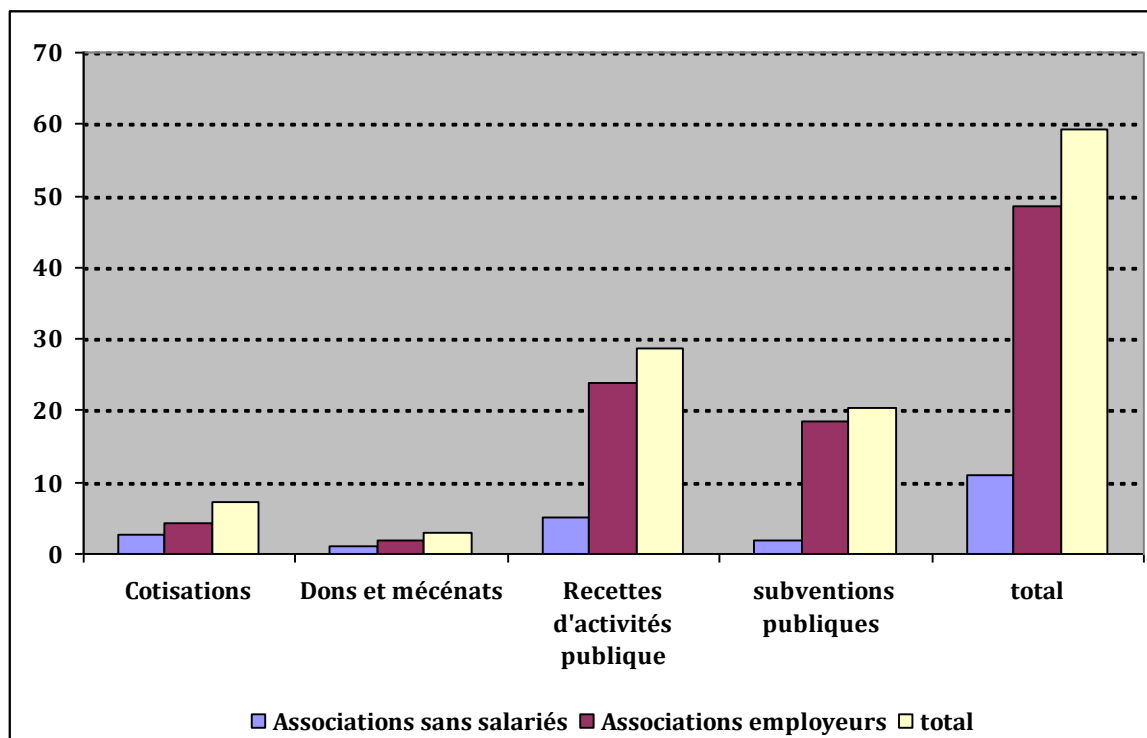
¹⁸ Enquête CNRS, centre d'économie de la Sorbonne.

Rapport

financements). Ces données illustrent également la très forte proximité entre les associations et les collectivités territoriales. Ce schéma montre également que les dons et mécénats ne représentent qu'une faible partie des recettes des associations.

Cette évaluation des aides accordées aux associations mériterait d'être suivie de façon plus régulière et mise en perspective avec les aides accordées par ailleurs aux entreprises, ce qui permettrait sans doute de relativiser la vision d'un secteur associatif sur-subventionné et de mieux appréhender le phénomène de relatif tarissement des subventions (cf. proposition n°16).

Graphique 6 : les ressources des associations par nature de recettes (en Md€) en 2005



Source : Enquête CNRS – centre d'économie de la Sorbonne - 2005

3.2.1. La concurrence entre le secteur privé non lucratif et le secteur privé lucratif est une notion très difficile à définir

Il est apparu extrêmement complexe de pouvoir mesurer « la concurrence » entre le secteur privé lucratif et le secteur privé non lucratif de manière globale. Plusieurs obstacles empêchent de pouvoir conclure sur cet aspect :

- ◆ la concurrence n'est pas une notion quantifiable avec des critères précis et communs ;
- ◆ le secteur privé non lucratif existe parce qu'il remplit des missions que le secteur privé lucratif ne pourrait pas remplir ou remplirait différemment. Dès lors il paraît difficile de comparer deux entités ayant un rôle différent ;
- ◆ le secteur privé lucratif est entré récemment dans certains secteurs (la garde d'enfant, les services à la personne, les EHPAD....) et a créé une concurrence dans des secteurs qui auparavant étaient uniquement associatifs ou publics, donc n'étaient pas en concurrence avec le secteur privé lucratif : cette concurrence apparaît notamment lorsque l'augmentation des aides permet de mieux solvabiliser les usagers,

Rapport

- ◆ la concurrence dans ces secteurs très réglementés s'exerce de façon imparfaite : des encadrements de tarifs limitent la liberté des prix (exemple de l'aide sociale à l'hébergement) et des procédures d'autorisation ou d'agrément limitent les entrées sur le marché (exemple des services à domicile).

3.2.2. Les associations remplissent des missions d'utilité sociale notamment dans des territoires défavorisés et pour des publics vulnérables et à ce titre doivent être pleinement intégrées au « nouveau modèle français » et au plan gouvernemental de lutte contre la pauvreté

La mission a bien conscience que le réseau associatif remplit des missions que le secteur privé lucratif ne pourrait pas remplir et qui participent à la cohésion sociale de la nation. Certains territoires sont fragilisés, des publics de plus en plus en difficulté sont frappés par la crise économique. L'action associative est un des atouts de la France, à l'heure où le sentiment de repli sur soi et d'individualisme font défaut à la cohésion sociale.

Les grandes entreprises sont d'ailleurs extrêmement actives elles aussi dans ce domaine, puisque la plupart ont créé leur fondation, y consacrent des moyens financiers et des moyens humains importants concourant elles aussi à la lutte contre l'exclusion, à l'insertion professionnelle des handicapés, au développement du sport, à l'enseignement, etc.

4. La mise en œuvre du CICE peut impacter l'équilibre, les relations et « la concurrence » entre le secteur public, le secteur privé lucratif et le secteur privé non lucratif

4.1. Le secteur non lucratif n'a pas été inclus lors de la mise en œuvre du CICE

La mission s'est interrogée sur la manière dont le CICE avait été construit notamment par rapport au secteur associatif. Le dispositif a été assis sur un crédit d'impôt basé sur l'impôt sur les sociétés et ne bénéficiera donc qu'au secteur privé à but lucratif, lançant ainsi une polémique entre acteurs privés et acteurs associatifs. Si tel que le préconisait le rapport GALLOIS sur la compétitivité, ce dispositif de relance avait porté sur les cotisations sociales, il aurait agi sur les secteurs privés lucratif et non lucratifs équitablement. Ce dispositif n'aurait pas créé autant de polémique entre les deux secteurs et aurait été accepté par tous.

L'objectif du CICE est de renforcer la compétitivité, notamment à l'international des entreprises industrielles françaises. A priori, le secteur privé non lucratif ne constitue donc pas la cible prioritaire de cet objectif. Pourtant, le CICE bénéficie également dans le secteur privé à des secteurs non concurrentiels comme par exemple les « professions réglementées » pour un niveau dont l'ordre de grandeur a été estimé à 1,7 Md€ par la mission. Le gain en termes de compétitivité ou d'emploi sera par nature faible dans des secteurs où ces entreprises sont en position dominante avec une concurrence faible, des bénéfices ou des revenus élevés, largement supérieurs aux secteurs concurrentiels. Ce qui peut être de nature à accroître l'incompréhension du secteur à but non lucratif qui peut lui être soumis à la concurrence.

Le CICE est attribué à toutes les structures soumises aux impôts commerciaux dont certaines exercent dans des secteurs où les structures non lucratives sont majoritaires. Ainsi l'amélioration de la compétitivité de ces entreprises ne peut que s'exercer envers les structures non lucratives.

Au milieu de l'année 2013, il est difficile pour la mission de mesurer les effets du CICE sur la compétitivité ou sur l'emploi, et sur la croissance du PIB. Ces résultats ne sont pas connus tant le dispositif de préfinancement a rencontré un succès mitigé auprès des entreprises et tant il est difficile au sein d'une économie ouverte et soumise à d'autres paramètres macro-économiques d'isoler l'impact d'une telle mesure sur la croissance.

Encadré 1 : Le crédit d'impôt compétitivité Emploi

Le CICE a pour objet le financement de l'amélioration de la compétitivité des entreprises à travers notamment des efforts en matière d'investissement, de recherche, d'innovation, de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés, de transition écologique et énergétique et de reconstitution de leur fonds de roulement.

Accessible à toutes les entreprises françaises, le CICE permet de réaliser une économie d'impôt substantielle. Pour 2013, elle équivaut à 4 % de la masse salariale, hors salaires supérieurs à 2,5 fois le SMIC. Et à partir de 2014, ce taux sera porté à 6 %.

Le CICE bénéficie à l'ensemble des entreprises employant des salariés, imposées à l'impôt sur les sociétés (IS) ou à l'impôt sur le revenu (IR) d'après leur bénéfice réel, quel que soit le mode d'exploitation (entreprise individuelle – c'est à dire indépendants - société de personnes, société de capitaux, etc.), et quelle que soit le secteur d'activité (agricole, artisanal, commercial, industriel, de services...).

Le CICE porte sur l'ensemble des rémunérations versées aux salariés au cours d'une année civile qui n'excèdent pas 2,5 fois le SMIC calculé sur la base de la durée légale de travail, augmentée le cas échéant des heures complémentaires ou supplémentaires de travail selon les mêmes que celles qui s'appliquent en matière d'allègements généraux de cotisations sociales.

Rapport

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.

Les rémunérations prises en compte dans l'assiette du CICE sont celles qui servent au calcul des cotisations patronales de sécurité sociale (salaires de base, primes, indemnités de congés payés, avantages en nature...).

Les dépenses éligibles (les rémunérations) doivent être des dépenses déductibles du résultat imposable à l'IS ou à l'IR dans les conditions de droit commun.

Le taux du crédit d'impôt est de 4 % pour les rémunérations versées en 2013 puis 6 % à compter de 2014.

Le crédit d'impôt est imputé sur l'IS ou l'IR dû par l'entreprise et, en cas d'excédent, il est imputable sur l'impôt dû au titre des trois années suivantes et restituable à la fin de cette période.

Par exception, l'excédent de crédit d'impôt est immédiatement restituable pour les PME selon la définition communautaire, les jeunes entreprises innovantes, les entreprises en difficulté (procédure de conciliation, sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire) et les entreprises nouvelles. Ces entreprises qui n'auront pu en 2014 imputer la totalité de leur CICE sur l'impôt dû, en percevront le remboursement dès cette même année.

Le CICE ayant pour objet le financement de l'amélioration de la compétitivité des entreprises à travers notamment des efforts en matière d'investissement, de recherche, d'innovation, de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés et de reconstitution de leur fonds de roulement, l'entreprise doit retracer dans ses comptes annuels l'utilisation du crédit d'impôt conformément à ces objectifs. L'entreprise ne peut ni financer une hausse de la part des bénéfices distribués, ni augmenter les rémunérations de ses dirigeants.

Source : Article 66 de la LFR du - et sur le site : <http://www.economie.gouv.fr/ma-competitivite/quest-que-credit-dimpot-pour-competitivite-et-lemploi>.

Parallèlement au vote de l'article 66 mettant en œuvre le CICE l'assemblée nationale a dans l'article 67 (modifiant l'article 1679 A du CGI) du vote de la loi de finance porté l'abattement de la taxe sur les salaires de 6 002 à 20 000 €.

Encadré 2 : article 1679 A du CGI (entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2014)

La taxe sur les salaires due par les associations régies par la loi du 1er juillet 1901, les syndicats professionnels et leurs unions mentionnés au titre III du livre Ier de la deuxième partie du code du travail et par les mutuelles régies par le code de la mutualité lorsqu'elles emploient moins de trente salariés n'est exigible, au titre d'une année, que pour la partie de son montant dépassant une somme fixée à 20 000 €. Ce montant est relevé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. Le résultat obtenu est arrondi s'il y a lieu à l'euro le plus proche.

Source : code général des impôts

Cette mesure de compensation constitue un acquis, qui sera mis en œuvre dès le 1^{er} janvier 2014 et permettra de fait d'apporter des marges de manœuvre financières bienvenues pour les plus petites associations. Elle paraît toutefois trop limitée pour répondre aux préoccupations des grands employeurs associatifs.

La mission a comparé le gain pour une structure toutes choses égales par ailleurs entre l'abattement sur la TS voté en 2012¹⁹ et le CICE

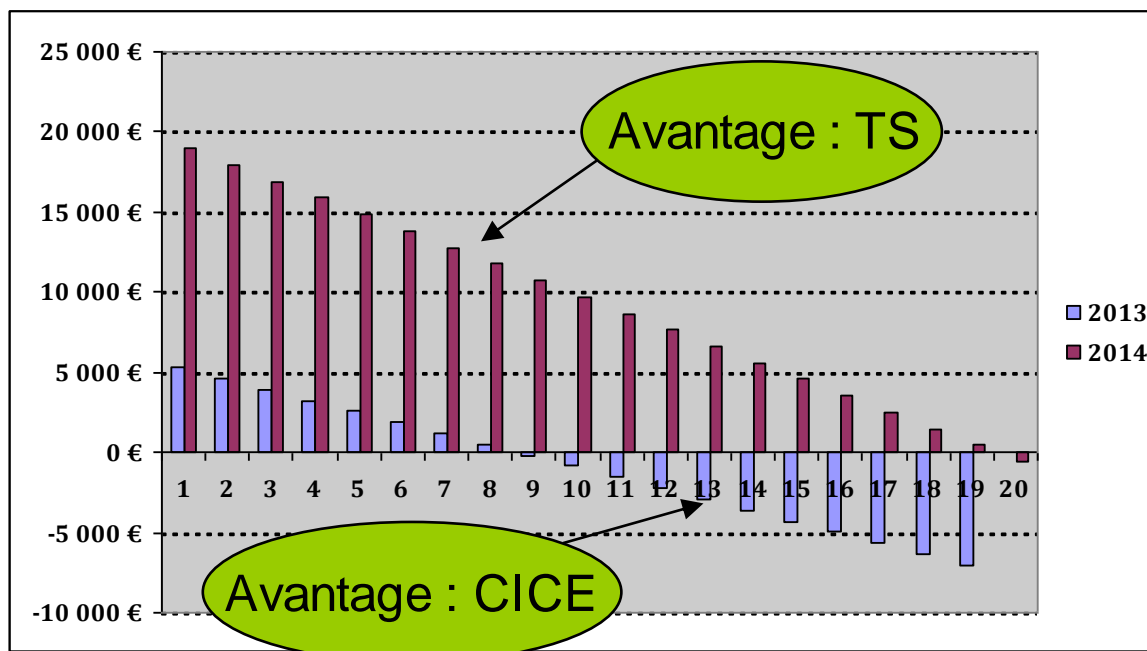
- ◆ en 2013 avec abattement TS à 6002 € et CICE à 4 % ;
- ◆ en 2014 avec abattement TS à 20 000 € et CICE à 6 % ;

Pour comparer le gain induit par les deux dispositifs (CICE ou abattement de la taxe sur les salaires) la mission a fixé le niveau de salaire au SMIC.

¹⁹ Article 67 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2012 ;

Rapport

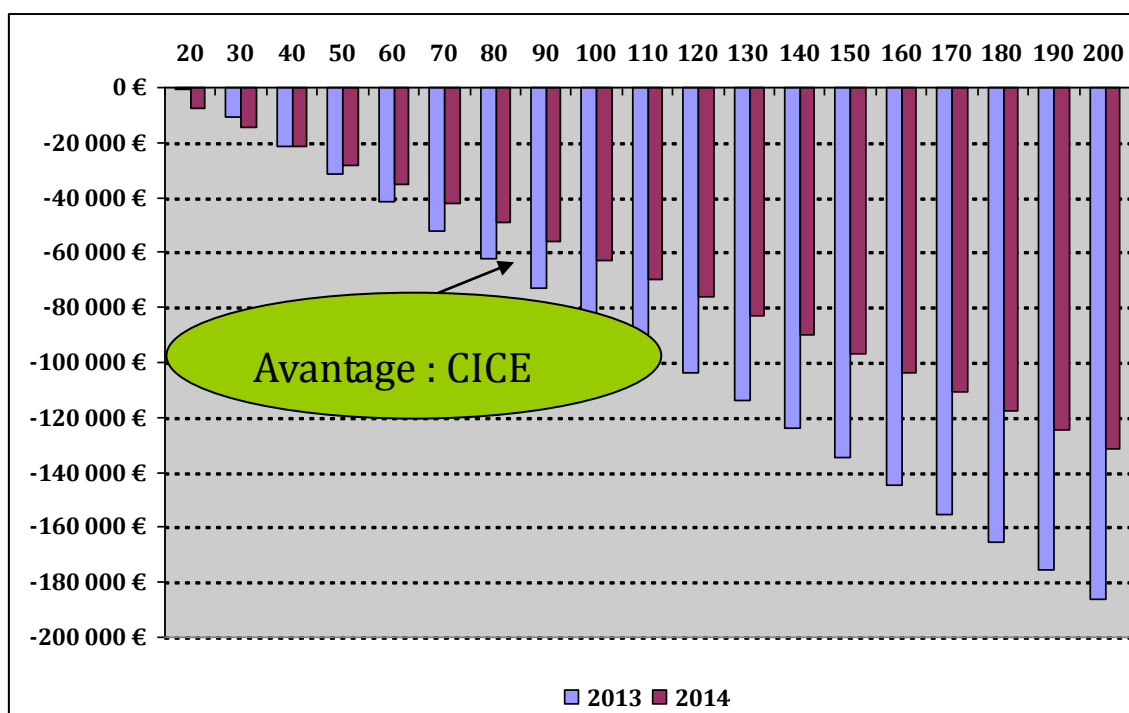
Graphique 7 : Impact de la mise en œuvre du CICE et de l'abattement sur la taxe sur les salaires en 2013 et en 2014 entre une structure privée lucrative et une structure privée non lucrative employant de 1 à 20 ETP



Source : Traitement mission.

Ces deux tableaux doivent être lus comme le montant de l'avantage dû à la mise en œuvre du CICE que la structure soit éligible au CICE ou qu'elle bénéficie de la taxe sur les salaires. Lorsque le montant est positif en fonction du nombre d'ETP l'avantage est pour les structures non éligibles au CICE et lorsqu'il est négatif, il est à l'avantage des structures éligibles au CICE.

Graphique 8 : Impact de la mise en œuvre du CICE et de l'abattement sur la taxe sur les salaires en 2013 et en 2014 entre une structure privée lucrative et une structure privée non lucrative employant de 0 à 200 ETP



Source : traitement mission

Rapport

Ainsi il apparaît que la différence entre l'application du CICE et de l'abattement de la taxe sur les salaires croît avec la taille de la structure, ainsi :

- ◆ à partir de 9 ETP – SMIC en 2013 et de 20 ETP SMIC en 2014, l'impact de la mise en œuvre du CICE est plus avantageux que l'abattement de la taxe sur les salaires ;
- ◆ pour 100 ETP – SMIC, en 2014 l'avantage pour les structures soumises au CICE est de 82 972 € et pour 200 ETP SMIC 185 944 €.

L'abattement sur la taxe sur les salaires est donc une bonne mesure de soutien à la vie associative mais ne résout pas le problème des gros employeurs associatifs.

Ainsi à partir de 2014, et à partir de 20 ETP-SMIC, le CICE avantagera les structures privées lucratives. Ainsi la mesure d'abattement de la taxe sur les salaires n'avantagera que les structures de moins de 20 ETP SMIC soit environ 90 %²⁰ des associations (par rapport à une mise en œuvre théorique du CICE) mais qui ne concernent que 20 % des emplois.

Pour le décile des associations les plus grosses, qui concerne environ 80 % des emplois, l'abattement de la taxe sur les salaires sera moins avantageux qu'une mise en œuvre théorique du CICE.

Pour ces structures la mise en œuvre du CICE, toute chose égale par ailleurs, créera une distorsion de coût du travail en faveur de leurs homologues lucratives, bénéficiant du CICE et exerçant sur les mêmes secteurs.

Pour les établissements sanitaires, le gouvernement a anticipé l'effet CICE perçu par les cliniques : il est neutralisé par l'évolution de leurs tarifs fixés par l'assurance maladie. Les établissements privés à but lucratif et la très grande majorité des établissements privés à but non lucratifs étant financés par des crédits d'assurance maladie mais sur des bases différentes dans la mesure où ils ne supportent pas les mêmes charges (notamment les honoraires médicaux ne sont pas dans le tarif des cliniques privées), cette disposition a semblé cohérente et suffisante à la mission pour ce secteur.

De plus dans certains secteurs tel que celui de la formation professionnelle, les structures associatives se sont regroupées face à l'évolution de la commande publique pour pouvoir répondre aux appels d'offres. Une taille et une surface financière importante sont nécessaires afin de pouvoir prétendre à une place de mandataire ou de cotraitant au sein d'un groupement. Sur ces appels d'offres les structures associatives se trouvent en concurrence avec les structures lucratives.

Les représentants du secteur associatif ont vécu difficilement la mise en œuvre du CICE et font ressortir plusieurs aspects défavorables pesant sur leurs activités :

- ◆ un manque de reconnaissance de leur activité en termes de compétitivité et d'emploi ;
- ◆ un avantage financier en faveur du secteur non associatif ;
- ◆ une inégalité qui s'ajoute au tarissement ou en tout cas à l'incertitude du niveau de subventions compte tenu des difficultés budgétaires des financeurs ;
- ◆ un mauvais signal alors même que les besoins à satisfaire dans certains secteurs ou vers des publics moins solvables n'ont jamais été aussi importants ;
- ◆ une instabilité fiscale liée à des interprétations fluctuantes ou géographiquement différentes qui crée pour les associations une incertitude et une incompréhension alors même qu'elles ont besoin comme toute entreprise d'une vision à moyen et à long terme ;

²⁰ Cette donnée est approximative : elle considère que tous les ETP sont des associations sont rémunérés au niveau du SMIC.

Rapport

Les représentants du secteur lucratif :

- ◆ reconnaissent que le CICE les avantage par rapport au secteur privé non lucratif mais que cet avantage ne vient compenser qu'une faible part de l'avantage qu'ont les associations en termes de financement publics supérieurs (subventions, mises à disposition de locaux, d'accès à des emplois aidés moins coûteux pour les structures...) ;
- ◆ font valoir que si le CICE avantage les structures soumises aux impôts commerciaux, les associations n'ont qu'à demander à l'être ;
- ◆ reprochent à l'autorité fiscale de ne pas appliquer les règles d'assujettissement des activités commerciales des associations et de procéder à des contrôles trop peu sévères.

Ces frictions entre les deux secteurs apparaissent à un moment où l'Économie Sociale et Solidaire est reconnue comme une autre manière de créer des richesses notamment d'utilité sociale. La société dans son ensemble ne remet pas en cause l'existence du secteur privé dans des missions autrefois considérées comme publiques ou associatives (garde d'enfant par exemple...).

Les propositions de la mission veillent donc à assurer un équilibre entre les deux secteurs afin de permettre, d'assurer une réponse aux besoins sociaux des publics les plus vulnérables et dans les territoires les moins favorisés.

4.1.1. La mise en œuvre d'une mesure équivalente au CICE pour le secteur privé non lucratif aurait coûté 1,5 Md€ supplémentaire.

Si le principe du CICE avait été étendu globalement aux structures non lucratives par le biais d'un crédit d'impôt assis sur la masse salariale du même niveau que le CICE le coût supplémentaire aurait été de 1,5 Md€.

Tableau 3 : Évaluation du niveau de CICE brut théorique pour le secteur privé non lucratif

Simulation sur la base de la DADS 2011	Montant de CICE théorique (à 6 %) en M€
Enseignement scolaire	100
Autre enseignement	60
Total Enseignement	160
Activités humaines pour la santé	130
Activités sportives	40
Activités liées à l'emploi	20
H méd. pour personnes âgées	80
H méd. pour enfants hand.	70
H méd. pour adultes hand. et autres	40
H soc. pour hand. mentaux et malades mentaux	60
H soc. pour toxicomanes	0
H soc. pour personnes âgées	20
H soc. pour hand. Physiques	10
H soc. pour enfants en diff.	50
H soc. pour adultes et familles en diff et autre H soc.	30
Hébergement médico-social	360
Aide à domicile	140
Accueil et accomp. sans H. d'adultes hand. ou pers. âgées	10
Aide par le travail	90
Accueil de jeunes enfants	30
Accueil et accomp. sans H. d'enfants hand.	20
Accueil et accomp. sans H. d'enfants et d'adolescents	10
Action sociale sans H n.c.a.	130

Rapport

Simulation sur la base de la DADS 2011	Montant de CICE théorique (à 6 %) en M€
Action sociale sans H	430
Activités liées au spectacle vivant	30
Gestion d'équipements culturels	10
Activités culturelles	40
Hébergement	20
Restauration	10
Activités des agences de voyages	10
Autres services de réservation et activités connexes	10
Activités des org patronales et consulaires	10
Organisations religieuses	10
Activités des org associatives n.c.a	210
Recherche-développement scientifique	10
Autres activités	60
Total	1 520

Source : ACOSS

Ce montant peut être atténué :

- ◆ par l'abattement actuel de taxe sur les salaires de 6 002 € (en vigueur) qui est évalué à 200 M€, et sur celui de 20 000 €, qui porte le coût de l'abattement à 500 M€ ;
- ◆ ce montant peut aussi être atténué par la part des associations actuellement fiscalisées qui bénéficient donc déjà du CICE et qui ne doivent donc pas être incluses dans le chiffrage. Ce montant peut être estimé à 100 M€. En effet le coût global de la masse salariale et des cotisations sociales repris au compte de résultat des associations soumises aux impôts commerciaux est en 2010, dernière année disponible de 3,9 Md€²¹. Le taux moyen de cotisations sociales est de 50,8 % donc sur ces 3,9 Md€ on peut considérer que 2,6 Md€ représente la masse salariale, versée par ces associations. Ainsi elles vont bénéficier au maximum, (en considérant notamment que l'ensemble de la masse salariale ne comporte que des rémunérations inférieurs à 2,5 SMIC) de 150 M€ lorsque le CICE sera porté en 2014 à 6 % de la masse salariale.

Ainsi le cout d'un éventuel élargissement d'un dispositif identique au CICE est évalué à 850 M€.

4.1.2. Le CICE pour le secteur privé lucratif dans les domaines d'activité où il est le plus en concurrence avec le secteur associatif représente un crédit d'impôt d'environ 1 Md€

La mission a tenté d'estimer le niveau de CICE dont allait bénéficier le secteur privé lucratif dans les secteurs où il exerce son activité avec une grande part de présence d'associations. Ainsi la mission pour réaliser ce chiffrage a :

- ◆ exclu les secteurs où le poids du secteur associatif était marginal (exemple : la restauration, l'hébergement, le secteur de la recherche,) ;
- ◆ n'a pas tenu compte des associations fiscalisées donc bénéficiaires du CICE : le montant avancé ci-dessous doit donc être minoré ;
- ◆ pris comme hypothèse que la structure des salaires dans le secteur privé lucratif était identique à celle du secteur privé non lucratif ;

²¹ Source : DGFIP.

Rapport

La mission qui disposait du taux de pénétration du secteur associatif par rapport au secteur privé a sélectionné les secteurs associatifs les plus significatifs et a reconstitué ce que le secteur lucratif allait percevoir dans le cadre du CICE.

Tableau 4 : Estimation dans les secteurs lucratifs et de l'associatif du niveau de CICE bénéficiant au secteur lucratif

Secteur	Répartition entre privé et associatif dans le secteur (hors secteur public)		CICE privé (en M€)
	En % association	En % lucratif	
Total Enseignement	66,8	33,2	80
Total Activités pour la santé humaine	23,8	76,2	416
Total Activités sportives	71,3	28,7	16
Hébergement médicalisé personnes âgées	48,7	51,3	84
Hébergement médicalisé enfants handicapés	94,3	5,7	4
Hébergement médicalisé adultes handicapés	92	8	3
Hébergement médicalisé handicapés mentaux	97	3	2
Hébergement social personnes âgées	42	58	28
Hébergement social handicapés	95	5	1
Hébergement social enfants difficulté	89	11	6
Hébergement social adultes et famille difficulté	95	5	2
Total Hébergement médico- social	nd	Nd	130
Aide à domicile	81,6	18,4	32
Accueil sans hébergement adultes handicapés	92	8	1
Aide par le travail	95,4	4,6	4
Accueil de jeunes enfants	71	29	12
Accueil sans hébergements d'enfants handicapés	85	15	4
Autre accueil sans hébergement enfants	97	3	0
Action sociale sans hébergement autres	95	5	7
Total action sociale sans hébergement	nd	Nd	60
Total Activités récréatives	23	77	33
Total Activités culturelles	27,6	72,4	131
Total Agences de voyages et réservation	15,9	84,1	53
Total organisations patronales et consulaires	16,1	83,9	52
Total organisations religieuses	63,4	36,6	6
Organisations associatives autres	98,6	1,4	3
Total			980

Source : ACOSS – Traitement mission

Ainsi il apparaît que la mise en œuvre du CICE va permettre au secteur privé lucratif qui exerce sur des secteurs majoritairement ou traditionnellement associatif de percevoir une diminution d'impôt de 1 Md€.

Il serait intéressant de prolonger cette analyse en mesurant a posteriori l'impact de la mise en œuvre du CICE dans ces secteurs en particulier, afin de mieux en évaluer les conséquences sur l'équilibre entre lucratif et non lucratif (proposition n°15).

4.1.3. L'impact d'une mesure équivalente au CICE pour le secteur privé non lucratif rééquilibrerait le dispositif en cas d'obtention de marchés publics suite à appel d'offres

Les associations, n'ayant pas d'actionnaires à rémunérer réinvestissent l'ensemble de leur bénéfices au service des plus démunis en créant de l'emploi. Dans cette période d'incertitudes et de difficulté à inverser la courbe du chômage ce ciblage d'une mesure équivalente au CICE est à prendre en compte avec la plus grande attention.

Ainsi la mission estime que si une mesure équivalente au CICE était mise en œuvre et dans l'hypothèse où les associations consacraient l'intégralité de cette somme à la création de nouveaux emplois, le secteur associatif pourrait utiliser ces 900 M€ supplémentaires (1,5 Milliard duquel peuvent être retranchés les 500 M€ d'abattement de taxe sur les salaires et les 100 M€ des associations déjà bénéficiaires du CICE) pour créer l'équivalent, au maximum, de 50 000 emplois environ.

Pendant une mesure alternative pourrait permettre de cibler un tel avantage sur les seules associations qui remportent des marchés publics dans les secteurs où elles interviennent face à des entreprises lucratives. (Proposition n°3).

Ainsi en retirant les secteurs d'activités qui ne répondent pas habituellement aux marchés publics (enseignement scolaire, activités sportives, hébergement médico-social, ...) ou ceux pour lesquels un rattrapage sur le CICE a déjà été effectué (activités humaines pour la santé, ...) et en estimant que la part de réponse aux appels d'offre du secteur associatif qui avait été estimé en 2005 à un peu moins de 30 Md€, soit la moitié du chiffre d'affaires global, et en considérant que seulement la moitié de cette commande publique était soumise à appel d'offre dans lequel des entreprises privées lucratives venaient en concurrence du secteur privé non lucratif le chiffrage de cette proposition est estimé entre 200 et 400 M€. C'est un chiffrage qui demande à être consolidé.

4.2. Les conséquences de la mise en œuvre du CICE peuvent déséquilibrer la relation entre les deux secteurs ou conduire à une fiscalisation aux impôts commerciaux d'un nombre plus important d'associations

Le premier risque est de **déséquilibrer les relations entre le secteur privé non lucratif et le secteur lucratif** dans des secteurs où les besoins à couvrir les prochaines années sont importants

Dans les secteurs les plus importants (activités sanitaires et sociales, garde d'enfants...), la mission constate que le secteur privé non lucratif et le secteur lucratif ont jusqu'à présent cohabité de manière à absorber la croissance particulièrement dynamique de ces activités. Dans les prochaines années, certains secteurs vont continuer à croître (l'hébergement médicosocial, l'accueil des jeunes enfants...). Il apparaît important pour la mission que les deux secteurs puissent continuer à cohabiter afin de répondre aux besoins de la société. En effet un trop grand déséquilibre d'évolution d'un secteur au détriment de l'autre n'apparaît pas judicieux dans le contexte d'évolution actuel des finances publiques et priverait le secteur de l'initiative privée. De même une « marchandisation » trop élevée du secteur viendrait fragiliser les populations les plus pauvres ou les territoires les plus en difficulté. Il apparaît ainsi à la mission que le développement des secteurs doit être équilibré. La mise en œuvre du CICE avantage les structures privées lucratives et peut en termes de développement faire courir le risque que ce secteur se développe avec une part trop importante, d'une part en fragilisant les structures non lucratives en fonction actuellement et d'autre part en monopolisant la croissance.

Rapport

Il est apparu à la mission que les deux secteurs privés l'un lucratif et l'autre non lucratif devaient cohabiter, parce qu'ils ne remplissent pas les mêmes fonctions, envers les mêmes publics et sur les mêmes territoires. Il apparaît que le secteur associatif doit garder les moyens d'accomplir ses missions. La mise en œuvre du CICE, qui pour les grosses structures associatives peut créer un décalage par rapport aux conditions actuelles de fiscalisation et de réglementation, peut créer des conditions plus favorables à hauteur de 6 % de la masse salariale, dans des secteurs où la masse salariale représente une grande part des charges des structures. Les acteurs lucratifs investissent les marchés historiquement réservés au non lucratif lorsque les activités deviennent rentables. Ils captent une clientèle ou une activité rentable alors que le secteur associatif pouvait, en agissant vers les plus démunis, redistribuer ses bénéfices acquis sur cette population, vers les plus fragiles. Dans le domaine de la valorisation des déchets par exemple, ces activités n'ont été portées que par des acteurs associatifs et humanitaires jusqu'à ce qu'elles deviennent porteuses de bénéfices.

Le deuxième risque serait la fiscalisation aux impôts commerciaux des structures associatives.

Il n'est pas possible actuellement de manière globale et générale de définir pour lequel des secteurs la fiscalité pèse le plus sur son activité. Il apparaît que les structures privées non lucratives, qui peuvent si elles le souhaitent être soumises aux impôts commerciaux²², auront pour certaines d'entre elles intérêt à être fiscalisée pour pouvoir bénéficier du CICE. Deux aspects méritent d'être observés :

- ◆ si la lucrativité au sens fiscal diffère de l'esprit de la lucrativité dans le milieu associatif, il n'est pas certain que ce basculement vers la lucrativité fiscale ne crée pas un certain déséquilibre dans la gouvernance des associations et dans l'implication des bénévoles, des financeurs publics et dans la relation du secteur associatif avec ses adhérents. Ce risque est non évaluable ;
- ◆ cet assujettissement aux impôts commerciaux dans la jurisprudence actuelle interdit l'accès aux dons et au mécénat. Même si ces recettes sont inégalement réparties entre les associations elles peuvent faire courir le risque à certaines associations de perdre une partie de leurs produits alors que les pouvoirs publics par le biais de la défiscalisation les avaient très largement encouragées.

Les conditions de l'accès aux dons et au mécénat sont fixées par les articles 200-1 et 238 bis du code général des impôts selon lesquels : « *les organismes d'intérêt général peuvent bénéficier de dons et legs s'ils ont un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourent à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises* ». Les exemples étrangers détaillés ci-dessous montrent qu'une organisation différente du traitement de ces rescrits, par la création d'une commission indépendante de type *Charity commission* (cf. proposition n°2) assurerait un traitement plus homogène des demandes et permettrait de faire évoluer la doctrine de façon plus rapide et homogène au regard des transformations des activités exercées par les organismes d'intérêt général²³.

²² Dans les faits, notamment en mettant fin à la gestion désintéressée.

²³ De nouvelles activités ont en effet émergé, telles que le micro-crédit, alors que la doctrine a peu évolué. Par exemple, pour le caractère social, la doctrine indique que « *peuvent être qualifiés comme tels, les œuvres ou organismes qui concourent à la protection de la santé publique sur le plan de la prophylaxie ou de la thérapeutique* » ce qui paraît très restrictif et correspond à une époque où les activités sociales étaient moins développées.

Encadré 3 : La fiscalité du secteur non lucratif aux États-Unis et au Royaume-Uni

États Unis

La qualité de « non-profit » est attachée à la reconnaissance de l'un des statuts suivant définis dans le Internal Revenue Code (IRC) :

- ◆ Charitable organization ;
- ◆ Political organization ;
- ◆ « Social Welfare » organization ;
- ◆ Agricultural/horticultural organization ;
- ◆ Labor organization ;
- ◆ Business leagues.

C'est le statut qui définit la qualité de « non-profit » et qui ouvre le droit à l'exemption.

La procédure de reconnaissance comprend deux étapes : obtenir le statut de « non-profit » puis obtenir l'exemption. Celle-ci est systématique mais pas automatique : une organisation peut être non-profit sans avoir l'exemption, une démarche volontaire est nécessaire.

L'exemption ouvre de nombreux droits :

- ◆ exemption de la « federal income tax » ;
- ◆ exemption de taxes suivant l'État (sur les salaires, foncier...) ;
- ◆ contributions des donateurs déductibles des impôts (39,6 % du don pour les trois tranches supérieures (pour les « charitables organizations » uniquement).

Royaume-Uni

La « Charity » doit remplir un but d'intérêt général ; au niveau statutaire, différentes organisations sont possibles.

Les organisations doivent se faire reconnaître comme « charity » par la « Charity commission » ou par le HMRC (service des impôts)

Au titre des droits ouverts par le statut de « charity », on peut citer :

- ◆ des exemption de TVA (sur l'essence et énergie sous certaines conditions, la publicité, les services rendus aux handicapés, les biens importés d'un pays hors UE, les services et bien de première nécessité rendus par la charity, les ventes faites par les bénéficiaires de la charity dans le cadre de la charity, les fournitures de bureau pour le fonctionnement de la charity...). Les biens achetés à d'autres pays de l'UE : peuvent se faire appliquer la TVA du Royaume-Uni plutôt que du pays exportateur
- ◆ des exemption d'impôts et taxes sur :
 - les dons ;
 - les revenus tirés d'investissements ;
 - les intérêts bancaires ou les placements immobiliers ;
 - les profits faits par une filiale (si elle redonne tout à la charity) ;
 - les profits tirés des événements de levée de fonds ou de loteries ;
 - les services remplissant la mission de la charité (et pour les autres structures, ce qui touche à la culture, la formation ou l'activité sportive) ;
 - les services sociaux pour les malades, les enfants, la religion ;
 - les dons et bourses données par la charity à un tiers ;
 - des déductions d'impôts pour les donateurs (particuliers), à un taux de 20 % du don, ou 40 % ou 45 % suivant le taux d'imposition).

5. Fiches sectorielles sur 4 secteurs différemment impactés par la fiscalité, par la mise en œuvre du CICE et par des distorsions de concurrence entre le secteur privé lucratif et le secteur privé non lucratif

5.1. La garde d'enfant en crèche ne permet pas de conclure catégoriquement qu'un secteur est fiscalement avantagé

Le secteur de la garde d'enfant collective en crèche a eu la particularité jusqu'en 2004 d'être uniquement porté par des collectivités ou des associations. Cette particularité a donc généré un secteur majoritairement public ou associatif où les entreprises privées lucratives occupent une place marginale mais en forte progression ces dernières années.

Ainsi en 2011, on compte 11 200 établissements ou services d'accueil (EAJE) qui emploient entre 102 000 et 112 000 personnes sur des fonctions d'encadrement des enfants²⁴. La plupart des structures sont gérées par une commune ou une intercommunalité (60 %), 7 % par un Centre Communal d'Action Sociale (CCAS) et 2 % par des départements. Les associations gèrent 27 des EAJE, et les autres organismes 7 % (dont les entreprises privées lucratives pour près de 5 %).²⁵

Les collectivités territoriales sont l'acteur principal de la création des places d'accueil (47 % des créations de places en 2010). Elles privilégient l'augmentation de la capacité d'accueil des structures plutôt que l'ouverture de nouveaux équipements. Les associations sont dynamiques en matière d'ouverture d'établissements et contribuent à hauteur de 30 % des créations de places en 2010. Le nombre de places qu'elles créent par ouverture d'agrément est quasiment équivalent à celui créé par hausse d'agrément. Les entreprises de crèches, sont porteuses de 23 % des places créées en 2010²⁶ (20 % en 2009). Ces créations sont essentiellement liées à des ouvertures d'établissements.

Les entreprises de crèches, gèrent des crèches, soit en tant que porteur de projet, soit pour le compte d'une collectivité ou d'une entreprise.

Financements des collectivités

Les collectivités publiques peuvent gérer les crèches en régie ou en confier la gestion à un opérateur privé, telle qu'une association ou une entreprise, par le biais d'une délégation de service public ou d'un marché public. Dans ce cas elles décident de l'attribution des places d'accueil mais aussi des conditions d'organisation et de fonctionnement de l'établissement. Elles peuvent aussi réserver des places d'accueil auprès de crèches gérées par des opérateurs privés, associations ou entreprises.

Dans le cadre d'un marché public, le financement est supporté essentiellement par la collectivité sous forme d'une rémunération.

²⁴ L'offre d'accueil des enfants de moins de trois ans en 2010, DREES, Etudes et résultats n°803, juin 2012.

²⁵ L'offre d'accueil collectif des enfants de moins de trois ans en 2010 – Drees Enquête annuelle auprès des services de PMI - n° 174 – octobre 2012).

²⁶ L'accueil du jeune enfant en 2011 – données statistiques – CNAF observatoire national de la petite enfance.

Rapport

Dans le cadre d'une délégation de service public, le financement versé par la collectivité est minoritaire. Il est complété par les aides de la CAF et les participations familiales notamment. Cette technique est de plus en plus utilisée par les communes au détriment du marché public et de la subvention à une association. Cette question de la désaffectation des subventions au profit de procédures de marchés publics, pour lesquelles les associations ne sont pas nécessairement les mieux outillées, se pose de façon plus générale et nécessite une attention particulière (cf. propositions n°10).

Les collectivités publiques versent également des subventions aux associations (ou aux entreprises) en dehors de ces cadres, notamment en échange de places réservées.

Financements de la CNAF

Depuis 2004, les « entreprises de crèches » peuvent bénéficier des aides au fonctionnement (prestation de service unique PSU) et à l'investissement (plans crèches) servies par les caisses, sous réserve du respect de la réglementation en vigueur pour les crèches et de l'application du barème des participations familiales.

Les entreprises de crèches sont aussi susceptibles d'être éligibles au financement par le biais du Contrat enfance et jeunesse (CEJ), financement complémentaire visant un développement de places, sur la base d'une contractualisation de 5 ans. Elles doivent pour le toucher être porteurs de projet (ne pas faire l'objet d'une délégation de service public par une collectivité), et ce financement n'est pas cumulable avec le crédit d'impôt famille.

En 2011, 14 % des places nouvellement créées et financées par un plan crèche sont gérées par une entreprise de crèche.

Enfin, les Caf, sur leurs fonds propres, sont toujours susceptibles d'abonder le financement de projets d'ouverture d'EAJE que cela soit en termes d'investissement ou de fonctionnement.

Encadré 4 : les aides fiscales spécifiques aux crèches

Il n'existe pas d'aide fiscale particulière offerte aux entreprises de crèches mais celles-ci peuvent tirer parti des aides fiscales dont bénéficient les entreprises qui font appel à leurs services à travers deux dispositifs :

Un dispositif général : la déduction du bénéfice des « dépenses à caractère social engagées dans l'intérêt du personnel »

Les dépenses effectuées en faveur des œuvres sociales réservées au personnel de l'entreprise et constituant pour ce dernier un avantage attaché à ses fonctions ont le caractère de charges déductibles à condition que les sommes versées cessent complètement d'être à la disposition de l'entreprise. Les subventions à des œuvres collectives instituées en faveur du personnel de plusieurs entreprises ou de toute une branche professionnelle sont également admises en déduction lorsqu'elles ont pour contrepartie l'octroi d'un avantage déterminé au personnel de l'entreprise versante.

Un dispositif spécifique : le Crédit impôt famille (CIF)

Le crédit impôt famille a été créé par la loi n° 2033-1211 du 31 décembre 2003 de finances pour 2004, suite à la conférence de la famille de 2003 qui a souhaité que des incitations financières et fiscales en faveur des entreprises soit mises en place. Ce dispositif fiscal est imputable sur les bénéfices des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu imposées d'après le bénéfice réel. Ce crédit d'impôt permet donc à ces entreprises d'engager des dépenses permettant aux salariés ayant des enfants à charge de mieux concilier vie professionnelle et vie familiale soit par la création et le fonctionnement de crèches pour assurer l'accueil des enfants de moins de 3 ans ou par des versements au profit d'organismes publics ou privés exploitant de tels établissements dont la capacité ne doit pas excéder 60 places par unité d'accueil. Ce crédit d'impôt est plafonné à 500 000 €. L'excédent éventuel est restitué en fonction des dépenses éligibles engagées. Le montant estimé du CIF pour 2012 est de 36 millions d'euros.

Comparaison de fiscalité entre une structure associative et une structure privée

La mission a essayé de modéliser les comptes de résultats entre une structure lucrative et une structure non lucrative.

En ne regardant que la fiscalité appliquée, c'est-à-dire les impôts et taxes appliqués aux deux secteurs, il n'est déjà pas possible de pouvoir définir l'écart entre les deux types de structures :

- ◆ les structures associatives bénéficient de l'abattement de la taxe sur les salaires, alors que les structures lucratives n'en bénéficient pas, les deux étant assujetties ;
- ◆ la taxe d'apprentissage n'est pas versée par les associations ;
- ◆ le taux appliqué à la cotisation de formation continue est plus élevé dans le champ associatif ;
- ◆ les associations sont exonérées de CVAE.

Ainsi après application du CICE en n'examinant que le niveau d'impôts et de taxes payés la fiscalité sera légèrement inférieure pour le secteur associatif, mais de manière non significative.

Les représentants de chacun des secteurs soulignent que d'autres aspects doivent être pris en compte :

- ◆ les associations peuvent être destinataires de subventions de fonctionnement supplémentaires des collectivités territoriales ;
- ◆ les associations peuvent bénéficier de subventions compensatrices de loyer ;
- ◆ les associations peuvent bénéficier de subventions d'investissements ;
- ◆ les entreprises de crèches bénéficient presque exclusivement du crédit impôt famille ;
- ◆ les entreprises de crèche n'appliquent pas la convention collective et donc peuvent avoir des dépenses de personnel moins importantes ; une harmonisation de cette différence de coût, potentiellement importante, devrait être supprimée (cf. proposition n°13) ;
- ◆ les associations peuvent avoir accès à des contrats aidés à un taux plus favorable que les entreprises de crèche.

La plupart de ces différences sont variables d'une structure à une autre et ne permettent donc pas de conclure globalement à une distorsion de concurrence manifeste entre les secteurs, notamment après mise en œuvre du CICE.

La mission considère que sur ce secteur où l'objectif du gouvernement est de créer 100 000 places d'accueil des jeunes enfants dans les prochaines années, aucun secteur ne doit être privilégié sur le plan fiscal par rapport à un autre.

5.2. Dans le secteur de l'hébergement des personnes âgées dépendantes, la mise en œuvre du CICE avantagerait faiblement le secteur privé lucratif par rapport au secteur privé non lucratif

Une offre du privé non lucratif et du public aux tarifs maîtrisés et en faible croissance ou en baisse face à un secteur lucratif en forte croissance mais dont l'offre est très inégalement répartie sur le territoire avec des restes à charge importants pour les usagers.

Rapport

Au 31 décembre 2011, l'offre d'hébergement pour personnes âgées²⁷ provenait en majorité du secteur public (55 % des places), et notamment du secteur hospitalier, et de façon complémentaire du secteur privé non lucratif (27 % des places) et lucratif (17 %). Si le secteur public reste majoritaire, sa part est en baisse et on constate que sur la période 1996/2011, la dynamique de création de places a profité deux fois plus au privé lucratif qu'aux secteurs non lucratif et public.

Tableau 5 : part et évolution du nombre de place de chaque secteur

Type d'établissement	2003		2007		2011		
	Capacité (en part du total des places)	évolution 1996/2003	Capacité (en part du total des places)	évolution 2003/2007	Capacité (en part du total des places)	évolution 2007/2011	évolution 1996/2011
Établissements d'hébergement publics	56 %	2 %	54 %	2 %	55 %	16 %	17 %
Établissements d'hébergement privés à but non-lucratif	29 %	3 %	28 %	3 %	27 %	10 %	15 %
Établissements d'hébergement privés à but lucratif	16 %	16 %	17 %	12 %	17 %	14 %	36 %

Source : Enquêtes EHPA 2003, 2007 et 2011 de la DREES.

Cette évolution plus favorable au secteur privé lucratif qu'au public et au non lucratif pose des questions d'accessibilité géographique et financière :

- ◆ **sur le plan géographique**, les places en établissements privés lucratifs sont situées principalement dans les grandes villes et sur le littoral : ainsi en 2011, dans les Alpes-Maritimes, la Charente-Maritime ou les Bouches-du-Rhône connaissent des taux de capacité du secteur lucratif de plus de 60 % des places. **A contrario, dans certaines zones rurales, l'offre repose quasi exclusivement sur le public et le privé non lucratif** : c'est le cas par exemple pour le Limousin (3 % de lucratif, 14 % de non lucratif et le reste en public) ou encore l'Auvergne (10 % de lucratif contre 23 % de non lucratif et 67 % de public) ;
- ◆ **sur le plan financier**, les tarifs des secteurs non lucratifs et publics sont moins élevés, en raison notamment de leur très large habilitation à l'aide sociale à l'hébergement (ASH)(cf. annexe...) : ainsi, les tarifs journaliers moyens du secteur non lucratif en tarification libre étaient inférieurs de 17 € par jour à ceux du privé lucratif en 2011 ; le reste à charge est donc sensiblement plus élevé pour les usagers du secteur lucratif : alors que le niveau de vie moyen d'une personne âgée de 75 ans et plus est de 20 540 € par an, le coût moyen à la charge d'un résident en EHPAD privé commercial est bien supérieur, de 29 580 € : **une partie de la population est donc dans l'impossibilité financière d'accéder à ces prestations**, sauf à faire appel à la famille ; le maintien de ce différentiel de tarifs élevé s'explique par les imperfections de la concurrence dans ce secteur (offre limitée face à une demande souvent exprimée dans l'urgence) ;

Proche de l'offre du secteur public en termes de tarifs et d'implantation géographique, l'offre d'hébergement du privé non lucratif constitue donc un élément essentiel à préserver pour répondre à la demande croissante liée au vieillissement de la population.

²⁷ EHPAD et logements-foyers hors maisons de retraite non EHPAD et USLD

Rapport

Dans ce contexte, les différences de charges fiscales apparaissent non significatives avant la mise en place du CICE, en raison notamment de la capacité du secteur lucratif à répercuter une partie des charges sur les résidents.

La mission a pu se fonder pour effectuer des comparaisons sur un précédent rapport de l'IGF et de l'IGAS ainsi que sur les chiffres fournis par le Synerpa à partir d'une enquête sur 33 EHPAD (11 sous régime lucratif et 22 non-lucratifs)²⁸.

Tableau 6 : comparaison de fiscalité entre les secteurs

Fiscalité	Privé lucratif	Privé non lucratif	Public
Fiscalité État	TVA à 5,5 % (+ de ¾ achats) 5,20 € (dont TVA non récupérable 0,72 €) TS pour les soins (30 %) 1,05 € -1,06 € IS 3,47 € Autres impôts d'État 0,3 €	TS de 1,95 € à 2,96 € (TVA payée sur les achats non récupérable 2,00 €)	TS 2,5 € FCTVA (gain 3,9 M€ en 2011 pour EHPAD gérés par les collectivités locales)
Fiscalité sociale	Taxe d'apprentissage 0,29 € Autres charges sur les salaires 1,22 €	Autres charges sur les salaires 1,29 €	
	Taux de cotisations différents selon que contrats de droit public ou privé et selon que s'applique la convention collective de 1951 ou non (privé lucratif) ou le statut de la fonction publique (public) En zone de revitalisation rurale, exonération de cotisations patronales ; allègement Fillon sur les bas salaires pour tous		
Fiscalité locale	CET (CFE/CVAE) 2,17 € TFPB 0,56 € Autres taxes locales 0,28 €	TFPB 0,56 € ; TEOM 0,18 € TH : résident + établissement 0,37 €	

Source : Traitement mission

Il ressort de cette comparaison que le différentiel va selon les sources de 7,19 € à 9,20 € en faveur du privé non lucratif avant mise en œuvre du CICE.

Cette différence au détriment du privé lucratif est relativement faible sur un prix de journée situé entre 50 et 80 € en faveur du privé lucratif peut être relativisée par deux facteurs :

- ◆ la capacité des EHPAD lucratif à répercuter la TVA sur le prix de journée facturé aux résidents (4,48 € par jour). En effet, le prix de journée est de 81,6 € pour les EHPAD lucratifs de l'échantillon contre 59,52 € pour les EHPAD non lucratifs ; cette différence reflète une habilitation plus importante des EHPAD non lucratifs à l'aide sociale à l'hébergement, habilitation qui conduit à un encadrement de leurs tarifs par le Conseil général et induit donc une moindre capacité à répercuter les hausses de charges, ; en outre, cette différence tient compte de l'impôt sur les sociétés payé par les EHPAD lucratifs, dont on peut faire l'hypothèse qu'il serait nul ou quasiment nul pour les EHPAD non lucratifs s'ils changeaient de régime, en raison de la faiblesse de leurs bénéfices.

²⁸ Contrairement au Synerpa, la mission a considéré que les charges s'appliquant indifféremment aux EHPAD privé lucratif ou non lucratif, telles que la taxe foncière, devaient être les mêmes pour ne pas fausser la comparaison.

Rapport

En prenant en compte ces deux éléments, le différentiel est de 0,76 € par jour en faveur du privé lucratif à 1,25 € en sa défaveur ; de plus, la charge pesant sur les salaires est plus importante pour le privé non lucratif (selon le Synerpa, 5,05 € contre 2,57 €) en raison du poids de la taxe sur les salaires. On note enfin le poids important de la fiscalité locale pour le secteur lucratif.

La mise en place du CICE constitue donc un avantage pour le secteur qui pratique les tarifs les plus élevés pour les usagers,

La mise en place du CICE, au taux plein de 6 %, se traduit par un avantage estimé à 2,10 € par jour pour les EHPAD du secteur lucratif. En l'état actuel du secteur, avec des tarifs très différents entre lucratifs et non lucratifs et une capacité du secteur lucratif à répercuter la TVA sur ses résidents, le CICE conduit à conférer au secteur lucratif un avantage de 0,85 € à 2,86 € par jour.

Si ce différentiel demeure peu élevé et n'est pas significatif, il conduit à améliorer la situation financière d'un secteur qui ne paraît pas avoir pour objectif premier l'accessibilité financière et géographique des résidents. Il est possible que le CICE permette au secteur lucratif d'accroître l'emploi ; il est cependant également probable qu'une partie de ce gain soit utilisée pour faire face à l'augmentation des charges, notamment immobilières ou vienne alimenter le bénéfice.

Dans la mesure où les EHPAD non lucratifs, de par les tarifs pratiqués et l'implantation, mènent une action spécifique en faveur de l'accessibilité géographique et financière, la mission propose que, davantage qu'une compensation fiscale du CICE, une compensation financière soit mise en place pour compenser ces charges de service public.

Parallèlement, en termes de fiscalité, il convient d'assurer une meilleure prise en compte du critère « tarifs » dans l'analyse des 4P : une fiche technique réactualisée (cf. proposition n°7) sur le secteur devrait ainsi indiquer la nécessité de tenir compte des tarifs pratiqués, au moyen par exemple des données fournies par un futur Observatoire des prix et des marges des maisons de retraite, sur le modèle de celui créé pour les carburants.

5.3. Dans le secteur de l'insertion professionnelle des personnes handicapées, 85 % des entreprises adaptées créées après 2006 sont assujetties aux impôts commerciaux

Les entreprises adaptées (EA) et les établissements et services d'aide par le travail (ESAT) permettent à des personnes reconnues travailleurs handicapés d'exercer une activité professionnelle salariée dans des conditions adaptées à leurs besoins. Les EA doivent employer au moins 80 % de travailleurs handicapés parmi les personnes affectées à la production ; elles ont le statut de salariés de droit et sont rémunérées au moins au niveau du SMIC. Les ESAT accueillent des personnes handicapées dont les capacités de travail ne permettent pas d'intégrer une entreprise ordinaire ou adaptée. Ils leur permettent d'exercer des activités à caractère professionnel tout en offrant un encadrement médico-social. Ces personnes n'ont donc pas le statut de travailleur mais elles ont droit à une rémunération garantie (55 à 110 % du SMIC).

Même si, a priori, les ESAT ne sont pas destinés au même public que les EA, les disparités géographiques conduisent de fait à affecter en ESAT des personnes qui pourraient travailler en EA.

Rapport

Afin de compenser le différentiel de productivité avec des travailleurs non handicapés, ESAT comme EA touchent des aides au poste (12 900 € par an par travailleur environ). En outre, ces structures peuvent bénéficier de « marchés réservés » au titre du code des marchés publics et le recours à une EA ou un ESAT concourt pour une entreprise privée ou un organisme public à l'atteinte de l'objectif de 6 % de travailleurs handicapés.

Les EA et ESAT sont donc soumis à deux types de concurrence :

- ♦ **une concurrence d'entreprises « classiques » exerçant dans le même secteur d'activités** (aménagement paysager, industrie automobile...) : les aides au poste et les clauses de marchés réservés doivent leur permettre de faire face à cette concurrence ; la mise en place du CICE devrait donc être compensée par un accroissement de ces aides et une adaptation des clauses des marchés publics ;
- ♦ **une concurrence entre EA et ESAT**. Si 55 % des structures sont sous statut associatif, 85 % des EA créées après 2006 l'ont été sous forme commerciale. Dans la mesure où EA non lucratifs et lucratifs sont de fait soumis à un régime fiscal proche, fondé sur une imposition à la TVA²⁹, toute évolution de ces régimes respectifs introduit une distorsion entre des structures ayant strictement les mêmes activités, les mêmes objectifs et le même niveau de subventions. Si tel n'est a priori pas le cas pour le CICE, dont les EA lucratifs ne bénéficient a priori pas car ils sont exonérés de l'impôt sur les sociétés³⁰, cet élément mérite vérification.

Pour les EA et ESAT, il convient donc de garantir leur compétitivité par rapport aux entreprises classiques intervenant dans les mêmes secteurs, ce qui pourrait être effectué via une adaptation des aides au poste. Il est aussi nécessaire de garantir l'égalité de traitement entre EA et ESAT quel que soit leur statut.

En outre, le secteur des EA et ESAT est l'un des secteurs impactés par l'évolution de la doctrine fiscale visant à étendre la fiscalisation des subventions. En l'occurrence, les aides au poste ne pouvant pas être considérées comme la contrepartie d'une fourniture de biens ou de services, il convient de réaffirmer le principe déjà posé par l'instruction fiscale du 28 août 1998 d'une non-fiscalisation de ces aides (proposition n°9).

5.4. L'insertion par l'activité économique montre la difficulté d'appliquer une doctrine fiscale unique à un secteur remplissant une mission d'utilité sociale

L'article L.5132-1 du code du travail dispose que l'insertion par l'activité économique (IAE) a pour objet *de permettre à des personnes sans emploi, rencontrant des difficultés sociales et professionnelles particulières, de bénéficier de contrats de travail en vue de faciliter leur insertion professionnelle. Elle met en œuvre des modalités spécifiques d'accueil et d'accompagnement.*

Le secteur de l'insertion par l'activité économique (IAE) comprend quatre types de structures :

- ♦ deux structures de production, les entreprises d'insertion (EI) et les ateliers et chantiers d'insertion (ACI) ;
- ♦ deux structures de mise à disposition, les entreprises de travail temporaire d'insertion (ETTI) et les associations intermédiaires (AI).

²⁹ Les EA non lucratifs bénéficient historiquement d'un droit d'option, préexistant à la circulaire de 1998, qui leur permet d'opter entre le régime classique du non-lucratif (avec la TS) et un régime adapté (TVA sans IS), très proche du régime lucratif.

³⁰ Cet élément reste à confirmer car les demandes de la mission aux services fiscaux concernant ce régime spécifique sont demeurées sans réponse.

Rapport

Composé de 3 800 structures en 2011, le secteur emploie environ 120 000 personnes pour 60 000 ETP. Entre 1 et 1,3 milliard d'euros auxquels s'ajoutent 250 M€ d'exonérations sociales de financements publics sont alloués au secteur en 2011.

Tableau 7 : Aides versées par l'État aux SIAE, selon le type de structure

Type de structure	Entreprise d'insertion	Entreprise de travail temporaire d'insertion	Association intermédiaire	Atelier et chantier d'insertion
Type d'aide versée par l'État	Aide au poste d'insertion	Aide au poste d'accompagnement	Aide à l'accompagnement	Aide à l'accompagnement
Montant	9 681 € par ETP en insertion	51 000 € pour 1 ETP d'accompagnement / 12 ETP en insertion	Plafond : 30 000 €/structure	Plafond : 15 000 €/structure

Source : Traitement mission.

Les structures de l'IAE sont également éligibles à des exonérations de droit commun et des exonérations spécifiques.

Tableau 8 : Exonérations sociales dans le secteur de l'IAE, par type de structure

Type de structure	Entreprise d'insertion	Entreprise de travail temporaire d'insertion	Association intermédiaire	Atelier et chantier d'insertion
Exonérations sociales applicables	Régime social de droit commun (allègements généraux sur les bas salaires – réduction Fillon)	Régime social de droit commun (allègements généraux sur les bas salaires – réduction Fillon)	Régime social spécifique : exonération totale de cotisations patronales dans la limite de 750h par an et par salarié	Régime social du CUI-CAE : exonération totale de cotisations patronales dans la limite de 1 SMIC

Source : DSS – traitement mission.

Le secteur de l'IAE bénéficie d'un coût moyen en financement public de 21 000 € par ETP et 9 700 € par bénéficiaire. Ce montant moyen masque cependant de grandes disparités selon le type de structure, car le ratio bénéficiaires / ETP est très variable selon le type de structure, allant de 4,2 dans les AI à 1 dans les EI.

Tableau 9 : Coût moyen par ETP et par bénéficiaire, par type de structure (en €) en 2011

Type de structures	Coût par ETP	Coût par bénéficiaire
ACI	42 100	27 600
AI	3 500	800
EI	10 900	10 400
ETTI	5 100	2 100
Moyenne totale	21 000	9 700

Source : Traitement mission.

Les statuts juridiques dépendent et sont différents pour les 4 types de structures : une distinction est faite entre les structures proches de l'entreprise classique les EI et les ETTI et les structures de forme associatives les AI et les ACI.

Tableau 10 : part des associations dans les ACI et les AI de 2005 à 2011

	Associations	autres	Total
ACI	90,7	9,3	100,0
AI	100,0	0,0	100,0

Source : Agence des Services de Paiement

Rapport

Ainsi pour les EI et ETTI la forme juridique concerne pour moitié des associations et pour moitiés des formes juridiques non associatives. Cela peut poser question dans un domaine où la remise à l'emploi de publics très éloignés de l'emploi peut être considérée comme une mission d'utilité sociale. La lucrativité des structures et la capacité que peuvent avoir certaines d'entre elles d'affecter leur résultat à la rémunération d'actionnaires, alors qu'elles sont par ailleurs fortement subventionnées et qu'elles ont accès par le biais des clauses sociales d'insertion prévues dans les marchés publics à une place privilégiée dans la commande publique, peut légitimement interroger. Lors du conventionnement de ces structures une attention particulière pourrait être observée afin de veiller à ce que les résultats soient affectés aux réserves de la structure d'insertion.

Tableau 11 : Statut juridique des entreprises des EI et des ETTI conventionnées de 2005 à 2011

	ASSOCIATION	EURL	S.A	SARL	SCOP	AUTRES	Total
EI	51,2 %	5,9 %	3,9 %	27,6 %	4,3 %	7,0 %	100,0 %
ETTI	40,5 %	14,6 %	6,3 %	32,9 %	1,3 %	4,4 %	100,0 %

Source : ASP

La mission a également mesuré année après année le nombre de structures assujetties aux impôts commerciaux.

Tableau 12 : Nombre de SIAE fiscalisées aux impôts commerciaux de 2005 à 2010

Type de structure	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Nombre d'ACI fiscalisées	78	115	128	126	126	129
Total des ACI conventionnées	1 256	1 575	1 716	1 683	1 804	1 841
Nombre d'AI fiscalisées	3	3	4	5	6	5
Total des AI conventionnées	619	719	791	805	795	834
Nombre d'EI fiscalisées	504	519	548	565	595	587
Nombre d'EI conventionnées	868	913	941	972	966	991
Nombre d'ETTI fiscalisées	148	152	151	151	155	150
Nombre d'ETTI conventionnées	215	213	214	220	219	216
Nombre de SIAE fiscalisées	733	789	831	847	882	871
Nombre de SIAE conventionnées	2 958	3 420	3 662	3 680	3 784	3 882

Source : Traitement mission.

Si la mission a choisi d'examiner la fiscalité de ce secteur c'est qu'il présente une variété de situations qui apparaît comme incompréhensible. En effet le lien n'est pas établi entre la forme juridique et la lucrativité de ces structures. Ainsi des structures ayant une forme juridique lucrative peuvent ne pas être fiscalisées aux impôts commerciaux. A l'inverse une structure ayant une forme juridique non lucrative peut l'être. Il est également noté une hausse du taux de fiscalisation des structures conventionnées.

Tableau 13 : Évolution de fiscalisation de 2005 à 2010

Type de structure	Conventionnées	Fiscalisées
ACI	46,6 %	65,4 %
AI	34,7 %	66,7 %
EI	14,2 %	16,5 %
ETTI	0,5 %	1,4 %
SIAE	31,2 %	18,8 %

Source : DGFIP GF3C - ASP

Rapport

- ◆ Les ACI reçoivent des subventions qui dépassent nettement le montant de leurs ventes. La règle est d'ailleurs que leurs recettes commerciales ne doivent pas dépasser 30 % de leurs ressources totales³¹. A travers le recours aux contrats aidés avec une prise en charge à 105 %, les ACI bénéficient d'une compensation du coût réel des salariés en insertion.
- ◆ Pour les EI, les subventions représentent en moyenne 17 % de leur chiffre d'affaires. L'aide de 9 681 € par poste est loin de compenser le coût de la rémunération du salarié employé.

Le secteur de l'IAE montre ainsi pour les EI et les ETTI :

- ◆ un assujettissement non systématique aux impôts commerciaux ;
- ◆ des formes juridiques où la gestion n'est pas désintéressée, alors que le subventionnement public est important ;
- ◆ pour celles qui ont opté pour un assujettissement, et qui ont une gestion désintéressée, une non accessibilité au mécénat qui pourrait être corrigée.

Ainsi ce secteur puisqu'il remplit une mission d'utilité sociale doit être sécurisé et renforcé mais doit aussi faire l'objet d'une attention particulière notamment dans l'affectation des résultats, lorsque les structures ont des formes juridiques permettant de rémunérer un actionnaire.

³¹ Une dérogation est cependant possible, portant cette part à 50 % maximum.

6. La fiscalité du secteur privé non lucratif est stabilisée mais nécessite de faire l'objet d'ajustements

6.1. Le secteur privé non lucratif n'évolue pas dans un cadre normatif juridique reconnu par tous

Quatre notions prêtant souvent à confusion doivent être définies :

- ◆ l'association d'intérêt général ;
- ◆ l'utilité sociale ;
- ◆ la reconnaissance de l'utilité publique ;
- ◆ la lucrativité.

6.1.1. L'intérêt général est une notion non stabilisée

L'intérêt général est une notion qui n'a pas une définition commune dans tous les secteurs où elle est évoquée.

Encadré 5 : Définition de l'intérêt général

Ce n'est qu'au XVIII^{ème} siècle que l'idée d'intérêt général a progressivement supplanté la notion de bien commun, aux fortes connotations morales et religieuses, qui jusque-là constituait la fin ultime de la vie sociale. Depuis lors, deux conceptions de l'intérêt général s'affrontent. L'une, d'inspiration utilitariste, ne voit dans l'intérêt commun que la somme des intérêts particuliers, laquelle se déduit spontanément de la recherche de leur utilité par les agents économiques. Cette approche, non seulement laisse peu de place à l'arbitrage de la puissance publique, mais traduit une méfiance de principe envers l'État. L'autre conception, d'essence volontariste, ne se satisfait pas d'une conjonction provisoire et aléatoire d'intérêts économiques, incapable à ses yeux de fonder durablement une société. L'intérêt général, qui exige le dépassement des intérêts particuliers, est d'abord, dans cette perspective, l'expression de la volonté générale, ce qui confère à l'État la mission de poursuivre des fins qui s'imposent à l'ensemble des individus, par-delà leurs intérêts particuliers. (...) Cet affaiblissement de la légitimité de l'État est particulièrement sensible dans la sphère de l'économie. De fait, c'est à partir de l'analyse économique qu'ont été conçues les théories qui voient dans l'utilité collective la somme des utilités particulières et dans l'intérêt général le produit de la rencontre entre intérêts particuliers. Le libéralisme contemporain donne une nouvelle formulation à la vision utilitariste, développée au XVIII^{ème} siècle, selon laquelle l'intérêt général peut résulter de la liberté qui est laissée à chacun de mobiliser ses initiatives et de donner libre cours à ses capacités créatrices. En conférant une place centrale à l'ouverture des marchés et au principe de libre concurrence, la construction européenne a fait sien, pour l'essentiel, cette démarche libérale, selon laquelle le marché, loin d'être antagoniste de l'intérêt général, peut activement y contribuer, notamment en permettant d'obtenir le prix le plus compétitif pour une meilleure qualité de service.

Source : Réflexions sur l'intérêt général - Rapport public 1999- Conseil d'État

La notion de l'intérêt général, au point de vue fiscal, est employée dans les conditions d'éligibilité, prévues aux articles 200 et 238 bis qui précise que l'organisme bénéficiaire des dons ou des versements doit satisfaire aux conditions suivantes : être d'intérêt général, c'est-à-dire avoir une gestion désintéressée, ne pas exercer une activité lucrative et exercer une activité présentant l'un des caractères énumérés par les articles 200 et 238 bis (philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture de la langue et des connaissances scientifiques françaises).

6.1.2. La notion d'utilité publique ne fait pas l'objet d'un agrément commun

La reconnaissance d'utilité publique est une procédure peu adaptée aux associations employant des salariés afin d'exercer une action en direction d'un public spécifique et financées majoritairement par des fonds publics.

Encadré 6 : La reconnaissance de l'utilité publique

Une association loi 1901 déclarée peut être reconnue d'utilité publique, par décret en Conseil d'État. Une association reconnue d'utilité publique peut recevoir, en plus des dons manuels, des donations et des legs. La reconnaissance d'utilité publique est perçue par le monde associatif comme un label conférant à l'association une légitimité particulière dans son domaine d'action. Aucun texte ne définit ni le contenu, ni les critères de l'utilité publique, toutefois sont retenus comme critères : un but d'intérêt général, strictement distinct des intérêts particuliers de ses propres membres, Les activités de l'association doivent couvrir un des domaines suivants : philanthropique, social, sanitaire, éducatif, scientifique, culturel ou doivent concerner la qualité de la vie, l'environnement, la défense des sites et des monuments, la solidarité internationale. De plus la structure doit avoir une influence et un rayonnement suffisant et dépassant, en tout état de cause, le cadre local, un nombre minimum d'adhérents (fixé à titre indicatif à 200), la tenue d'une comptabilité claire et précise, une solidité financière tangible.

Si la demande est reconnue comme étant fondée, le ministère de l'intérieur recueille :

- ◆ d'abord, l'avis du ou des ministères concerné(s) par l'activité de l'association,
- ◆ puis, si ces avis sont favorables, l'avis du Conseil d'État.

L'avis favorable du Conseil d'État permet la prise d'un décret portant reconnaissance d'utilité publique, qui fait l'objet d'une publication au Journal officiel

Le fichier des associations reconnues d'utilité publique publié sur le site du ministère de l'intérieur contient 1 958 associations.

6.1.3. La notion d'utilité sociale est mal définie et pourrait être clarifiée et uniformisée dans le cadre de la loi ESS

Plusieurs secteurs ont défini une procédure d'agrément, l'activité permettant de reconnaître l'utilité sociale : l'agrément des associations de jeunesse et d'éducation populaire, par le Ministère de la Jeunesse et des Sports, l'attribution de subventions, par le Ministère de la Culture, l'autorisation de certains établissements par le Ministère des Affaires Sociales ou encore l'agrément donné par le Ministère de l'Éducation Nationale. Aucune d'entre elles ne lie actuellement ce type d'agrément à la fiscalité qui lui est imposée.

Le projet de loi ESS présenté le 24 juillet 2013 en conseil des ministres et qui sera débattu au parlement à l'automne tente de définir le but de l'utilité sociale en s'appuyant sur trois aspects : la vulnérabilité du public, la cohésion territoriale et le développement durable. Même si beaucoup d'aspects devront être évalués dans ce dispositif il peut permettre de simplifier et d'uniformiser un agrément qui pourrait être reconnu, même parmi d'autres, parmi les critères de lucrativité. A terme cet agrément, s'il est particulièrement sécurisé, reconnu et fiable pourrait déclencher un régime fiscal ad hoc.

Encadré 7 : L'entreprise d'utilité sociale ou solidaire dans le projet de loi ESS

La notion d'entreprise sociale ou d'entreprise solidaire fait l'objet d'appréciations diverses. Tantôt réduite aux seules entités dites « statutaires », sans que la typologie des statuts concernés soit exactement définie, tantôt imaginée comme recouvrant une réalité nouvelle, à savoir le mouvement de « l'entrepreneuriat social », l'Économie sociale et solidaire n'est à ce jour cernée par aucune définition stable et lisible. L'absence de définition stable de l'ESS représente de nombreux handicaps pour les acteurs de ce secteur, en particulier lorsqu'ils recherchent des financements pour accompagner leur

Rapport

croissance. En premier lieu, il est difficile pour la puissance publique de définir des outils spécifiques de soutien à leur développement, dès lors que le périmètre d'éligibilité à ces outils n'est pas bien défini. Ensuite, vis-à-vis des investisseurs privés, l'absence de définition claire est aussi de nature à brouiller leur lecture : Quelles entreprises, entités ou associations sont éligibles aux programmes d'investissements qu'ils entendent mettre en œuvre ? Enfin, vis-à-vis du grand public, une confusion perdure sur le contenu et la portée exacts de ce que recouvrent :

- ◆ la responsabilité sociale et environnementale des entreprises, au sens large,
- ◆ la recherche d'une utilité sociale,
- ◆ et enfin, la spécificité du mode d'entreprendre, propre à l'Économie sociale et solidaire. Au total, les entreprises de l'ESS souffrent d'une discrimination de fait dans l'accès aux financements par la méconnaissance liée à leur mode d'entreprendre. L'introduction d'une définition permettra de mieux structurer et d'adapter les outils de soutiens financiers publics dirigés vers les entreprises de l'ESS. La création, au sein de bpifrance, d'un fond de fonds d'investissement dans ces entreprises, ainsi que de soutien de financement bancaire en leur faveur, en constitue une première déclinaison. Une telle définition permettra aussi d'orienter de manière plus stable, cohérente et lisible, les stratégies d'investissement des financeurs privés. Les entreprises de l'ESS seront financées au même titre que les PME dites « classiques » pour créer des emplois dans les territoires. Cette définition sera également utilisée comme base légale pour la mise en œuvre d'un suivi dédié de l'activité de ces entreprises, ainsi que des financements, notamment bancaires, dont elles bénéficieront, tant de la part de financeurs publics que privés (banques et investisseurs).

L'agrément solidaire continuera d'être délivré par les préfetures (en pratique, par les unités territoriales des DIRECCTE), mais fera l'objet d'une harmonisation dans son attribution. Il s'adressera à un public cible d'entreprises différent du dispositif actuel. Les « entreprises solidaires d'utilité sociale » (ESUS) devraient à l'avenir présenter les caractéristiques suivantes :

- ◆ elles devront toutes bénéficier de la qualification « entreprises de l'ESS » ;
- ◆ elles devront poursuivre un but d'utilité sociale, tel que défini par la loi :
 - soutien à des publics vulnérables ;
 - mise en œuvre de missions participant à la cohésion territoriale ;
 - contribution au développement durable. Ce critère constitue une nouveauté, introduite par le projet de loi ;
- ◆ leur rentabilité devra être affectée de manière significative par la recherche de cette utilité sociale. Il s'agit là également d'un nouveau critère. L'objectif de ce critère est de sanctuariser les financements en direction des entreprises qui ont en le plus besoin, du fait d'une rentabilité plus faible ;
- ◆ les rémunérations des dirigeants de ces entreprises continueront d'être encadrées, comme dans le dispositif actuel.

Source : Projet de loi sur l'ESS

6.1.4. L'examen des opérations lucratives des structures privées non lucratives est stabilisé

Selon la définition de l'Insee : « une institution sans but lucratif est une personne morale créée pour produire des biens ou des services et à laquelle son statut interdit de procurer un revenu un profit ou tout autre gain financier à l'unité qui l'a créée la contrôle ou la finance. »

La plupart des associations à but non lucratif ont des obligations fiscales limitées et ne sont assujetties qu'à quelques impôts locaux et à la taxe sur les salaires pour celles qui emploient des personnels. Cependant pour certaines d'entre elles dont l'activité se rapproche d'une entreprise classique rien ne les exonère du paiement des impositions pesant sur les professionnels, tel que l'impôt sur les sociétés, la TVA ou la CET.

Rapport

La notion d' « organismes à but non lucratif » est issue du droit fiscal et notamment de l'article 261.7.1 du code général des impôts qui dispose « Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : 7. (Organismes d'utilité générale) : 1° a. les services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres par les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif, et dont la gestion est désintéressée ».

Dans leur analyse de la non-lucrativité, les services fiscaux procèdent en plusieurs étapes : vérification de la gestion désintéressée (en fonction notamment des rémunérations des dirigeants) ; existence ou non d'organismes lucratifs concurrents ; si oui, vérification que les conditions de gestion ne sont pas similaires grâce aux critères dits des « 4 P » (produit, public, prix, publicité). Cette appréciation a des conséquences sur le régime fiscal applicable :

Encadré 8 : Les trois étapes permettant de définir des opérations lucratives

L'analyse de la situation fiscale des organismes privé non lucratifs au regard du champ d'application de l'impôt sur les sociétés nécessite de suivre une démarche en trois étapes pour apprécier s'ils se livrent ou non à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

1ère étape : Examen du caractère intéressé ou non de la gestion de l'organisme

Si le caractère intéressé de la gestion est avéré, l'organisme est soumis aux impôts commerciaux.

Dans le cas contraire, il convient de passer à la deuxième étape.

2ème étape : Examen de la situation de l'organisme au regard de la concurrence

L'organisme exerce-t-il son activité en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif ?

Il faut distinguer deux hypothèses :

- l'activité de l'organisme ne concurrence aucune entreprise : dans cette hypothèse, l'activité de l'organisme n'est pas lucrative et elle n'est donc pas soumise aux impôts commerciaux ;
- l'activité de l'organisme est exercée en concurrence avec une entreprise (du secteur lucratif) : dans cette hypothèse, l'activité n'est pas pour autant systématiquement lucrative.

Il convient en effet d'examiner si cette activité est exercée dans des conditions similaires à celles des entreprises du secteur lucratif.

3ème étape : Examen des conditions d'exercice de l'activité

La comparaison des conditions d'exercice de l'activité est effectuée à l'aide d'un faisceau d'indices. Cette méthode, dite « des 4 P », consiste en une analyse de quatre critères, classés par ordre d'importance décroissante : le « Produit » proposé par l'organisme, le « Public » visé par l'organisme, le « Prix » pratiqué et les opérations de communication réalisées (« Publicité »).

Au terme de cette troisième étape, seuls les organismes qui exercent leur activité dans des conditions similaires à celles d'entreprises commerciales qu'ils concurrencent, sont soumis aux impôts commerciaux. Il est toutefois précisé que ces critères ne s'appliquent pas aux organismes qui exercent leur activité au profit d'entreprises et qui sont, de ce fait, imposables aux impôts commerciaux. Il en est ainsi des organismes entretenant des relations privilégiées avec les entreprises (cf. [BOI-IS-CHAMP-10-50-10-30](#)).

La règle des 4 P permet d'examiner au cas par cas la lucrativité des organismes à but non lucratifs :

Encadré 9 : La règle des 4 P : produit, public, prix, publicité

Le fait qu'un organisme à but non lucratif intervienne dans un domaine d'activité où coexistent des entreprises du secteur lucratif ne conduit pas ipso facto à le soumettre aux impôts commerciaux. Il convient en effet de considérer l'utilité sociale de l'activité, l'affectation des excédents dégagés par l'exploitation, les conditions dans lesquelles le service est accessible, ainsi que les méthodes auxquelles l'organisme a recours pour exercer son activité.

Le « Produit »

Rapport

Est d'utilité sociale l'activité qui tend à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante. Certaines administrations, notamment celles de l'État, ont mis en place des procédures de reconnaissance ou d'agrément des organismes sans but lucratif qui, agissant dans leur secteur d'intervention, peuvent contribuer à l'exercice d'une mission d'intérêt général, voire de service public. Dès lors que ces agréments prennent en compte la nature du besoin à satisfaire et les conditions dans lesquelles il y est fait face, ils peuvent contribuer à l'appréciation de l'utilité sociale d'un organisme. Cela étant, les relations avec des organismes publics et les procédures d'agrément visées à l'alinéa précédent constituent un élément qui n'est ni nécessaire ni suffisant pour établir ce caractère non lucratif.

Le « Public » bénéficiaire

Sont susceptibles d'être non lucratifs les actes payants réalisés principalement au profit de personnes justifiant l'octroi d'avantages particuliers au vu de leur situation économique et sociale (chômeurs, personnes handicapées notamment, ...) Ce critère ne doit pas s'entendre des seules situations de détresse physique ou morale. Par exemple, le fait que le public bénéficiaire nécessite un encadrement important relevant du travail d'assistance sociale dans un village de vacances contribue à la non lucrativité de l'organisme «organisateur».

Affectation des excédents

A titre liminaire, est réaffirmé le principe selon lequel il est légitime qu'un organisme non lucratif dégage, dans le cadre de son activité, des excédents, reflets d'une gestion saine et prudente. Cependant, l'organisme ne doit pas les accumuler dans le seul but de les placer. Les excédents réalisés, voire temporairement accumulés, doivent être destinés à faire face à des besoins ultérieurs ou à des projets entrant dans le champ de son objet non lucratif.

Ainsi, une utilisation manifestement abusive des excédents (rémunération de nombreux dirigeants, engagement de dépenses somptuaires par l'organisme au profit de ses membres,...) doit conduire à considérer que l'organisme de par ses modalités de gestion n'est pas non lucratif. En conséquence, dans une telle hypothèse, le critère tenant aux conditions de gestion de l'organisme doit être considéré comme non rempli pour l'appréciation de la non lucrativité de l'organisme.

Conditions d'accès du public (« le Prix »)

Il convient d'évaluer si les efforts faits par l'organisme pour faciliter l'accès du public se distinguent de ceux accomplis par les entreprises du secteur lucratif, notamment par un prix nettement inférieur pour des services de nature similaire. Cette condition peut éventuellement être remplie lorsque l'organisme pratique des tarifs modulés en fonction de la situation des clients. Cette condition de prix est réputée respectée lorsque les tarifs de l'organisme se trouvent homologués par la décision particulière d'une autorité publique ; ceci suppose que l'organisme soit soumis à une tarification qui lui est propre. En revanche, les dépassements des tarifs homologués sont de nature à caractériser une activité lucrative.

Méthodes de communication utilisées (« Publicité »)

En principe, le recours à des pratiques commerciales est un indice de lucrativité.

Source : Bulletin officiel des Impôts – BOI- IS – CHAMP-10-50-10-20-20120912

6.2. L'assujettissement des structures privées non lucratives aux impôts commerciaux est source d'instabilité pour le secteur privé non lucratif

Cette règle des 4 P satisfait dans l'ensemble le monde associatif. La mission au vu des auditions émet cependant les réserves suivantes :

- ◆ les à-coups donnés dans l'interprétation des critères par les services locaux de la DGFIP insécurisent les associations qui comme toute entreprise ont besoin d'une doctrine stable ;
- ◆ les réponses apportées à la demande de rescrits qui sont parfois diamétralement opposées en fonction des territoires sur des activités semblables ;

Rapport

- ◆ le coût tant pour les associations que pour l'État des contentieux³² ;
- ◆ le nombre important de rescrits concernant la lucrativité des activités des organismes sans but lucratifs³³ (835 en 2012, en hausse constante depuis 2010) et les rescrits concernant la possibilité d'avoir accès aux dons et au mécénat (5 248 en 2012, en hausse constante depuis 2007) Ces deux types de rescrits concentrent un tiers de l'ensemble des demandes de rescrits. Cet indicateur montre une sur - représentation pour le secteur privé non lucratif.

Ces réserves rendent souhaitable un réaménagement des procédures (cf. proposition n°1 et 2) pour une simplification et une plus grande homogénéité.

Encadré 10 : Les 3 impôts commerciaux pesant sur les associations dont les activités sont lucratives

Les principaux impôts commerciaux dont peut être redevable une association sont :

- ◆ la TVA ;
- ◆ l'impôt sur les sociétés ;
- ◆ la contribution économique territoriale (CET).

La TVA est un impôt général sur la valeur ajoutée du produit ou du service à chaque stade de la production ou de la distribution. Sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux (CGI, art. 256). Sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une activité économique, quel que soit le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. Les activités économiques se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence par un assujetti agissant en tant que tel.

L'impôt sur les sociétés est prévu par l'article 205 du Code général des impôts : " Il est établi un impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206. Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les sociétés. "

L'impôt sur les sociétés se subdivise en deux impôts :

- l'IS sur les revenus patrimoniaux (CGI, art. 206-5), tels que notamment la location des immeubles bâtis et non bâtis, l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières, les revenus de capitaux mobiliers. Les associations peuvent être imposées au titre de ces revenus, sans pour autant être considérées comme exerçant une activité lucrative ;
- l'IS de droit commun, prévu par l'article 206 du Code général des impôts : " sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, ... et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. "

A noter que les personnes morales (dont les associations sous réserve d'exonération), passibles de l'impôt sur les sociétés sont également soumises à une imposition forfaitaire annuelle (IFA) dont le montant dépend du chiffre d'affaires réalisé et figure à l'article 223 septies du code général des impôts.

La contribution économique territoriale (CET)

Cette contribution est prévue par les articles 1447-0 et suivants du code général des impôts : « Il est institué une contribution économique territoriale composée d'une cotisation foncière des entreprises et d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. »

La cotisation foncière des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales ou par les sociétés non dotées de la personnalité morale qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée (CGI, art. 1447). Cet article poursuit en précisant toutefois que « la cotisation foncière des entreprises n'est pas due par les organismes mentionnés au premier alinéa du 1 bis de l'article 206 qui remplissent les conditions fixées par ce même alinéa. », c'est-à-dire les

³² La mission a par exemple eu connaissance d'une demande de rescrit qui aboutissait à l'imposition à la TVA d'une partie des activités d'une association. Ce contentieux a fait l'objet de nombreux mémoires de l'Etat, à différents échelons, l'association ayant par ailleurs fait appel à un cabinet d'avocat réputé, grâce à une subvention exceptionnelle de la DRAC.

³³ Rapport sur l'activité en matière de rescrit année 2012 - Direction générale des finances publiques.

Rapport

associations dont la gestion est désintéressée, dont les activités non lucratives restent significativement prépondérantes et dont le montant des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre de leurs activités lucratives n'excède pas 60 000 € hors TVA.

Source : CGI

6.3. La taxe sur les salaires est une taxe dynamique qui pèse sur les dépenses de personnel du secteur privé non lucratif

Les organismes qui ne sont pas assujettis à la TVA ou qui l'ont été sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires sont redevables de la taxe sur les salaires³⁴. Les employeurs ayant constitué des secteurs d'activité distincts en matière de TVA doivent déterminer la taxe sur les salaires en appliquant aux rémunérations des salariés affectés spécialement à chaque secteur le rapport d'assujettissement propre à ce secteur (« sectorisation »). Le taux de la taxe s'élève à 4,25 %. Il est majoré de 4,25 % et de 9,35 % pour la fraction des rémunérations qui dépassent respectivement les seuils annuels de 7 604 € et 15 185 €. Il est à noter qu'à compter du 1er janvier 2013, les rémunérations au-delà de 150 000 € se verront attribués un taux de taxe sur les salaires de 20 %.

La taxe sur les salaires est un impôt pesant sur les entreprises dont le coût de collecte est estimé le plus bas en France. Ainsi le cout de collecte³⁵ a été estimé en 2012 à 0,26 % soit le taux le plus bas pour les impôts professionnels (0,38 % pour la TVA, 0,57 % pour l'IS, 1,05 % pour la CET).

³⁴ En application du 1 de l'article 231 du code général des impôts.

³⁵ Le taux d'intervention est calculé en divisant le cout de collecte par les recettes brutes (source DGFIP).

Rapport

Encadré 11 : La taxe sur les salaires

La taxe sur les salaires doit être acquittée par les employeurs établis en France non soumis à la TVA : lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la TVA l'année du versement des rémunérations à leur salariés (ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au cours de l'année civile précédant celle du paiement de ces rémunérations), ils sont redevables de cette taxe.

La taxe, versée par l'employeur, est due notamment par les :

- ◆ membres de certaines professions libérales ;
- ◆ propriétaires fonciers ;
- ◆ organismes coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles ;
- ◆ sociétés exerçant une activité civile (sociétés d'investissement, sociétés immobilières à l'exception de celles ayant pour objet la construction d'immeubles ou le négoce de biens) ;
- ◆ établissements bancaires et financiers, d'assurances, etc. ;
- ◆ organismes sans but lucratif ;
- ◆ entreprises de transports sanitaires pour leur activité non soumise à la TVA (transport de malades ou de blessés) ;
- ◆ syndicats de copropriétaires ;
- ◆ centres techniques industriels (CTI) ;
- ◆ centres d'aide par le travail et les ateliers protégés.

La base de calcul de la taxe sur les salaires est alignée sur celle de la CSG applicable aux salaires et assimilés, c'est-à-dire les sommes payées à titre de rémunérations aux salariés, à l'exception de celles correspondant aux prestations de sécurité sociale versées par l'entremise de l'employeur.

Pour la majorité des employeurs concernés par la taxe sur les salaires les rémunérations imposables sont principalement :

- ◆ les salaires ou gains ;
- ◆ les indemnités de congés payés ;
- ◆ le montant des cotisations salariales ;
- ◆ les indemnités ;
- ◆ les primes et gratifications ;
- ◆ tous les autres avantages en argent et en nature, ainsi que les sommes perçues directement ou par l'entremise d'un tiers à titre de pourboire ;
- ◆ les indemnités versées en cas de licenciement ou de mise à la retraite (à hauteur de la fraction de ces indemnités soumise à l'impôt sur le revenu) ;
- ◆ les sommes allouées aux salariés au titre des régimes légaux d'épargne salariale (participation, intéressement, abondements aux plans d'épargne d'entreprise) ;
- ◆ les contributions patronales destinées au financement des prestations de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire, dès le premier euro.

Les rémunérations correspondant aux prestations de sécurité sociale versées par l'entremise de l'employeur (indemnité maladie, maternité...) n'entrent pas dans l'assiette de la TS.

Source : DGFIP

6.3.1. Le niveau de taxe sur les salaires perçu est particulièrement dynamique

Le niveau de taxe nette perçue a augmenté de 30,4 % de 2005 à 2011, spécifiquement sous l'effet d'une augmentation de l'assiette (sur la même période la base du taux normal a augmenté de 51,4 %, la base du 1^{er} taux de 47,6 %, la base du 2^{ième} taux de 58,2 %) et d'un relèvement des seuils de déclenchement des taux.

Tableau 14 : Évolution des taux appliqués à la taxe sur les salaires (en M€)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
base taux normal	85 410	108 300	117 890	121 435	122 992	125 926	129 276
base 1er taux majoré	20 480	25 440	27 640	28 315	29 214	29 426	30 235
Base 2ième taux majoré	39 190	50 810	56 690	58 520	58 333	60 284	61 980
Base taux normal (Guadeloupe, Martinique, Réunion)	1 400	1 530	1 700	1 995	1 958	1 936	1 986

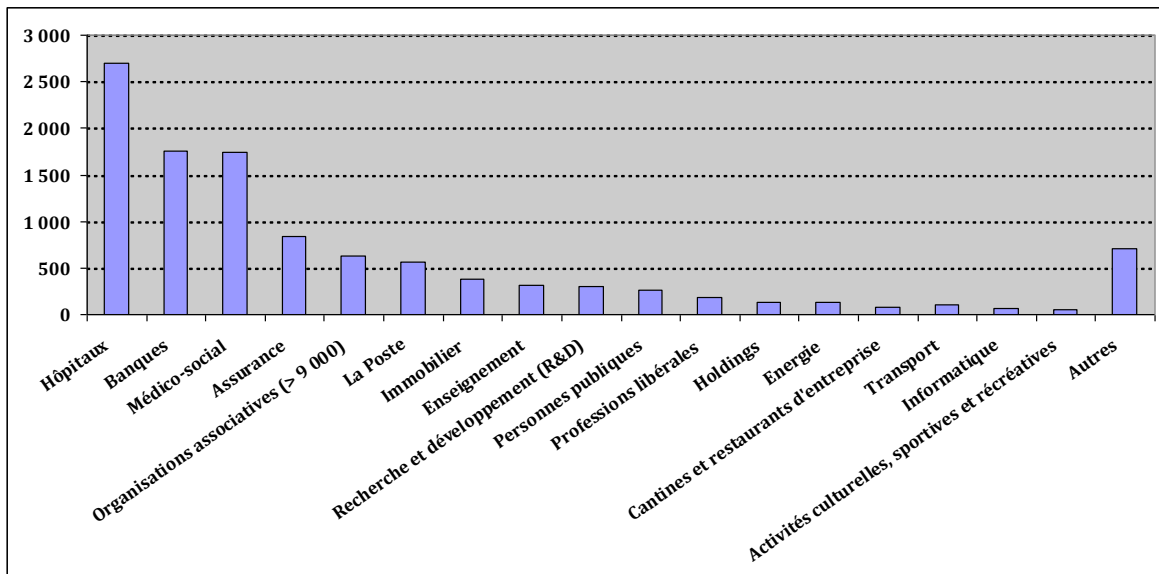
Rapport

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Base taux normal (Guyane...)	85	50	120	130	227	251	356
base taux normal*4,25	3 630	4 600	5 010	5 160	5 227	5 352	5 494
base 1 ^{er} taux majoré*4,25	870	1 080	1 175	1 200	1 242	1 251	1 285
Base 2 ^{ième} taux majoré*9,35	3 660	4 750	5 300	5 470	5 454	5 637	5 795
Base taux normal (Guadeloupe, Martinique, Réunion)	40	45	50	60	58	57	59
Base taux normal (Guyane...)	2	1	3	3	6	6	9
Total TAXE BRUTE	8 210	11 540	10 480	11 900	11 987	11 330	11 499
Franchise	5	5	5	7	8	7	7
Décote	10	10	10	8	8	8	8
Abattement	165	175	185	190	197	199	201
taxe nette due	8 650	9 690	10 420	10 735	10 897	11 116	11 283

Source : DGFIP

Le secteur santé, médico-social contribue à hauteur de 4,4 Md€ à la taxe sur les salaires, soit près de 40,1 % de l'ensemble de la taxe. Les deuxièmes contributeurs sont les banques et assurances (y compris « La poste ») à hauteur de 3,2 Md€, soit 29,0 %. Il n'est cependant pas aisé de pouvoir retracer le niveau des associations, la classification étant opérée par activités et non par forme juridique.

Graphique 9 : Principaux contributeurs à la taxe sur les salaires (en 2009)



Source : Les prélèvements obligatoires et les entreprises du secteur financier – Conseil des prélèvements obligatoires – 2012.

Le relèvement de l'abattement de 6 002 € à 20 000 € s'appliquera à compter du 1^{er} janvier 2014 sur les salaires versés à compter de cette date et ne fera pas l'objet comme le CICE de la possibilité d'être préfinancé³⁶.

³⁶ Voir en annexe la réponse du Ministre de l'Economie à Monsieur JUANICO, député.

Rapport

Tableau 15 : Coût du relèvement de l'abattement de 6002 à 20 000 €

Montants situation actuelle (en M€)		Montants calculés en M€ (2)		Coût de la mesure
Franchise à 840 €	7,1	Franchise à 1 200 €	17,8	10,7
Décote plancher à 840 €	7,9	Décote plancher à 1 200 € et plafond à 2 040 €	8,3	0,4
TOTAL franchise et décote	15,0	TOTAL franchise et décote	26,1	11,1
Abattement à 6 002 €	199,6	Abattement à 20 000 €	502,9	303,3
TOTAL coût de la mesure				314,4

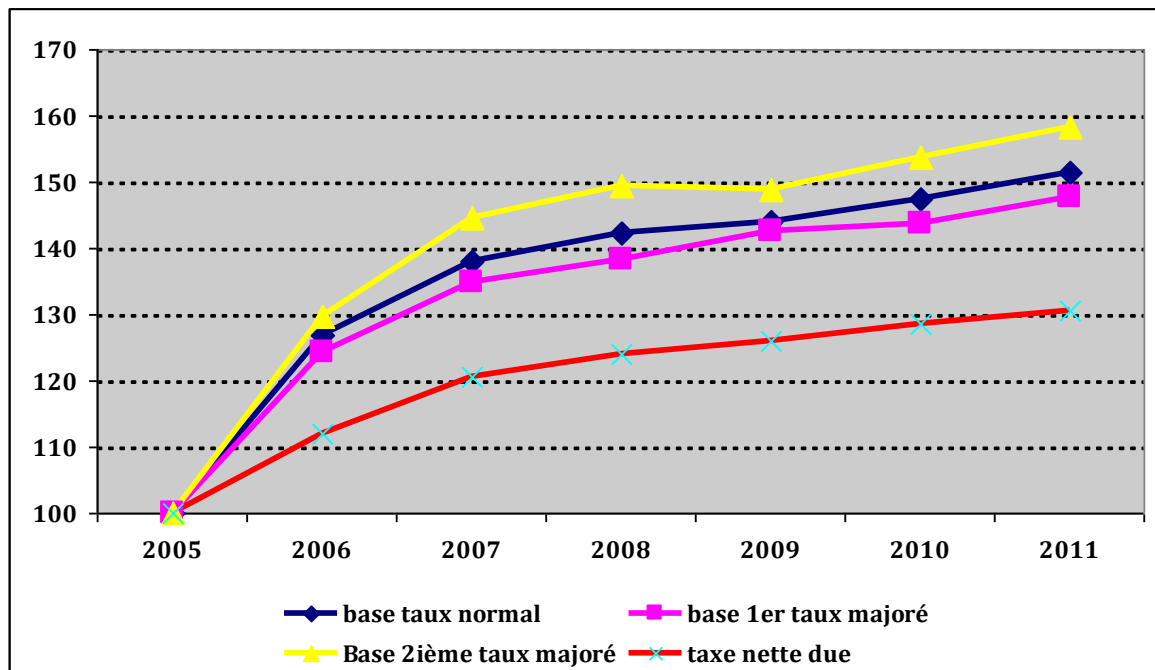
Source : DLF – Ministère des finances

Si la taxe sur les salaires présente certains avantages (rendement élevé, produit en hausse, progressivité du taux de prélèvement) elle présente l'inconvénient majeur de peser sur la création d'emplois.

6.3.2. Une taxe dynamique qui pèse sur les dépenses de personnels du secteur privé non lucratif

La taxe sur les salaires a fortement évolué depuis 2005. Elle a augmenté de 30,4 % sur cette période sous l'effet notamment du 2^{ième} taux majoré, c'est-à-dire sur la part du salaire dépassant 15 185 € par an.

Graphique 10 : Évolution du niveau de la taxe sur les salaires (base 100 en 2005)



Source : Traitement mission

6.4. Au niveau macro économique, il n'a pas été possible de pouvoir définir lequel des deux secteurs bénéficiait le plus d'avantages fiscaux et sociaux

6.4.1. Les exonérations de cotisations sociales s'élèvent en 2012 à 25,6 Md€ pour l'ensemble des entreprises et à 2,4 Md€ pour les associations, les dépenses fiscales sont difficilement interprétables

La mission a souhaité examiner globalement la différence entre les exonérations de cotisations sociales accordées à l'ensemble des entreprises et les exonérations accordées aux structures ayant une forme juridique associative.

Graphique 11 : exonération de l'ensemble des entreprises en 2012

10 principales mesures dans le secteur	Cotisations exonérées	Structure (%)	Nombre d'étab. concernés par la mesure	Effectif exonéré
Réduction Fillon	19 039 208 881	72,6 %	1 414 826	9 982 059
Réduction salariale heures sup	2 469 764 308	9,4 %	812 016	4 936 445
LODEOM ³⁷	899 346 301	3,4 %	39 778	167 193
Déduction patronale heures sup	720 695 516	2,7 %	726 597	4 590 712
Aide à domicile	681 713 749	2,6 %	6 711	224 499
Contrat d'accompagnement dans l'emploi	649 435 426	2,5 %	55 935	202 162
Contrat d'apprentissage loi de 1979	488 990 694	1,9 %	168 714	239 020
Contrat d'apprentissage secteur privé	354 976 436	1,4 %	58 508	138 080
Zones franches urbaines - exo dégressive	154 853 523	0,6 %	11 399	42 752
ZRR pour organismes d'intérêt général	149 700 343	0,6 %	2 849	27 740
TOTAL des 10 principales mesures	25 608 685 177	97,6 %		

Source : ACOSS

La comparaison entre les associations et les entreprises montre un montant d'exonération légèrement supérieur pour le secteur associatif.

Graphique 12 : exonération aux associations en 2012

10 principales mesures dans le secteur	Cotisations exonérées	Structure (%)	Nombre d'étab. concernés par la mesure	Effectif exonéré
Réduction Fillon	1 190 532 012	49,2 %	96 197	651 454
Aide à domicile	570 617 245	23,6 %	4 254	174 144
Contrat d'accompagnement dans l'emploi	252 479 729	10,4 %	28 612	87 259
ZRR pour organismes d'intérêt général	120 947 116	5,0 %	2 312	22 073
Exo 100 % associations intermédiaires	79 613 210	3,3 %	792	64 719
Exo contrats aidés atelier insertion	65 397 054	2,7 %	894	21 951
LODEOM	55 119 531	2,3 %	2 083	8 758
Réduction salariale heures sup	32 278 060	1,3 %	20 402	70 677
Contrat d'apprentissage secteur privé	14 609 228	0,6 %	2 856	5 680
Contrat d'apprentissage loi de 1979	10 796 345	0,4 %	1 602	2 887
TOTAL des 10 principales mesures	2 392 389 530	98,8 %		

Source : Acoss

³⁷ Loi pour le développement Économique des Outre-Mer.

Rapport

Le taux d'exonération sur la masse salariale des entreprises privées est de 5,0 % alors qu'il est de 6,9 % sur la masse salariale des associations.

Tableau 16 : Niveau d'exonération de cotisations sociales comparées à la masse salariale en 2012

En M€	Association	Privé
Exonérations sociales	2 392	25 609
Masse salariale	34 672	508 438
Exo / masse salariale	6,9 %	5,0 %

Source : Acoiss

Les associations bénéficient de 3,2 Md€ de dépenses fiscales, qui soit leur bénéficient directement (exonération des AI à la TVA, franchise de lucrativité) soit qui bénéficient à ceux qui participent à leur financement (Dons, mécénat,...). Il est estimé que les entreprises bénéficient de 110 Md€ en interventions de l'État en 2013³⁸, sans que cela ne soit vraiment comparable, puisque ne couvrant pas les mêmes périmètres.

Tableau 17 : principales dépenses fiscales relatives aux organismes non lucratifs

Impôts	mesure	Bénéficiaires	PLF 2013
IR	Dons des ménages	5,4 M de ménages	1 300
IR et IS	Dons des entreprises	21 000 entreprises	800
TVA	Exonération des services rendus aux personnes physiques	8 600 entreprises	600
IR	Cotisations syndicales	1,6 M de ménages	142
TVA	Franchises en base pour la partie lucrative des associations ne dépassant pas 60 000 € de CA	Nd	133
ISF	Dons du programme 163	nd	86
ENR TIM	Exonérations des dons ISF	nd	60
TVA	Exonération des associations intermédiaires	775 entreprises	60
IS	Exonérations IS des fondations	nd	40
IS	Taxation à taux réduits des créances des organismes non lucratifs	nd	10
IS	Exonérations IS des structures d'aides à la personne	nd	10
Total			3 200

Source : DLF

6.4.2. Il n'est pas possible de conclure que la fiscalité avantage un secteur par rapport à un autre de manière générale.

La mission n'a pas été en mesure de définir précisément et globalement une comparaison entre la fiscalité du secteur privé non lucratif et la fiscalité du secteur lucratif. En effet plusieurs aspects l'ont empêché.

Les comptes des associations ne sont pas agglomérés au niveau national pour celles qui ne sont pas soumises aux impôts commerciaux. Dès lors chaque comparaison est non exhaustive.

³⁸ Voir le rapport « mission MAP – réforme des intervention économiques ».

Rapport

Il n'est pas possible de comparer finement le niveau d'imposition d'une structure privée non lucrative et d'une structure privée lucrative, puisqu'une multitude de paramètres non fiscaux agissent sur le niveau de fiscalité tel que :

- ◆ le niveau d'investissements qui pèse sur le résultat sur lequel est assis l'impôt sur les bénéfices et la possibilité d'avoir accès à certains crédits d'impôts dans des secteurs ou à des niveaux différents ;
- ◆ la possibilité de pouvoir déduire la TVA sur ses achats ou sur ses investissements et le fait d'être sur un secteur exonéré de TVA, avec une TVA à taux réduit ou à taux plein, la coexistence au sein de la même structure d'activité soumise à des taux différents de TVA ;
- ◆ les niveaux variables territorialement de CET ;
- ◆ le nombre d'emplois aidés dans l'effectif total.

Certains paramètres montreraient que l'assujettissement des structures aux impôts commerciaux serait plus « rentable » que le non assujettissement notamment par l'analyse du niveau des impôts payés dans des secteurs où le droit d'option permet d'opter pour le paiement des impôts commerciaux (tel que les entreprises d'insertion ou les entreprises adaptées dont les statuts juridiques sont associatifs). Dans ces secteurs, où le droit d'option est courant les données montrent que de plus en plus de structures souhaitent être fiscalisées.

Le niveau d'imposition des structures associatives est plus élevé (3,1 % du CA en 2010) que la moyenne de l'ensemble des entreprises françaises (2,4 %). Il est également plus élevé que les SAS (forme juridique obligeant la lucrativité) qui représente plus d'un tiers du chiffre d'affaires net des entreprises et dont le niveau de fiscalité est de 2,4 %. Pour les SARL qui représentent 15 % du chiffre d'affaires net global le taux d'imposition moyen n'est pour cette forme juridique que de 1,4 % soit 1,7 point inférieur à celui des associations fiscalisées. Ce résultat alors même que les associations pour certaines d'entre elles optent pour l'imposition aux impôts commerciaux parce que cette imposition est moins élevée que celle qu'elles auraient si elles étaient reconnues comme non lucratif interpellé.

Même si l'analyse de ces données doit être interprétée extrêmement prudemment, il permet d'émettre un doute sur la possibilité de conclure que la fiscalité d'une structure soumise aux impôts commerciaux serait moins avantageuse qu'une structure qui ne l'était pas.

L'impossibilité de mener des études d'impact sur le scénario qui consisterait à mesurer les effets de la fiscalisation de l'ensemble du secteur associatif aux impôts commerciaux est préjudiciable dans la problématique posée. Philosophiquement aussi il faut appréhender l'impact que pourrait avoir dans l'esprit des dirigeants des associations d'être considéré comme lucratif alors que la raison de leur engagement est basé sur la non lucrativité de l'activité qu'ils mettent en œuvre pour les autres.

En 2010³⁹, 6,9 % des associations étaient fiscalisées à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou aux bénéfices agricoles. La mission n'a pas été en mesure de définir parmi les structures soumises aux impôts commerciaux celles qui l'étaient par option et celles qui l'étaient par obligation, suite à examen de leur lucrativité.

³⁹ Les données ne sont disponibles que pour les années 2008, 2009 et 2010.

Rapport

Tableau 18 : Nombre d'associations fiscalisées à l'impôt sur les sociétés en 2010

forme juridique	Nombre d'associations employeurs	BIC-RN40	BIC-RS	BA-RN	BA-RS	AUTRE	Total	En %
Association non déclarée	1 408	16	19	0	0	8	43	3,1 %
Association déclarée	166 554	4 968	4 519	1	0	480	9 968	6,0 %
Association déclarée d'insertion par l'économique	344	46	25	0	0	13	84	24,4 %
Association intermédiaire	321	4	5	0	0	0	9	2,8 %
Groupement d'employeurs	6297	341	1662	0	2	153	2158	34,3 %
Association déclarée reconnue d'utilité publique	3990	46	22	0	0	5	73	1,8 %
Association de droit local (Alsace et Moselle)	4635	133	119	0	0	13	265	5,7 %
	183 549	5 554	6 371	1	2	672	12 600	6,9 %

Source : DGFIP GF3C - ACOSS

Le raccourci qui consisterait à dire que si le secteur privé non lucratif veut bénéficier du CICE il peut et il doit basculer dans le secteur lucratif et bénéficier des avantages mais aussi des inconvénients du secteur lucratif doit être examiné prudemment. Plusieurs réserves sont avancées par la mission :

- ◆ une association de loi 1901 (la plupart des associations) a inscrit dans ses statuts la non lucrativité, qui n'est pas un critère uniquement fiscal, mais aussi une manière d'entreprendre reconnue dans la société ;
- ◆ le secteur associatif remplit une mission que le service lucratif ne remplit pas de la même manière, sur les mêmes territoires et vers les mêmes usagers⁴¹ ;
- ◆ l'activité des bénévoles difficilement quantifiable n'existe pour certains que parce que l'activité dans laquelle des individus s'investissent est non lucrative. Il n'est absolument pas certain qu'un retraité qui s'investit dans une association de manière bénévole, le ferait de la même manière si l'activité devenait lucrative et si les bénéfices de son travail rémunéraient des actionnaires.

⁴⁰ BIC RN et RS : Bénéfice industriel et commercial – régime normal et régime simplifié, BA RN et RS : bénéfice agricole régime normal et régime simplifié.

⁴¹ Par exemple, la FEGAPEI, auditionnée par la mission estimait que seulement 4 % des personnes âgées éligibles à l'aide sociale étaient accueillies dans le secteur privé à but lucratif contre 96 % dans le secteur privé non lucratif.

Rapport

6.4.3. Les associations qui optent pour l'imposition aux impôts commerciaux ont un taux d'imposition moyen réel largement au-dessus de la moyenne des autres entreprises

La mission a mesuré le taux d'imposition moyen des associations étant soumises aux impôts commerciaux et l'a comparé aux autres formes juridiques. Même si ce résultat doit être accompagné de la plus grande réserve il apparaît de manière contre intuitive que les associations qui optent pour les impôts commerciaux ont un ratio d'impôt et taxes payés sur leur chiffre d'affaires supérieur à la moyenne des entreprises françaises. Sur les 22 formes juridiques⁴² les associations se classent en 5^{ième} position.

Tableau 19 : Taux d'imposition des entreprises françaises en 2010 suivant la forme juridique

Code - catégorie juridique statistique	CA net en M€ (1)	Impôts, taxes, et assimilés (2)	Ratio (2)/(1)
4140 - Établissement public local à caractère industriel ou commercial	10 776	1 331	12,3 %
5720 - Société par actions simplifiée à associé unique ou société par actions simplifiée unipersonnelle	170 003	13 229	7,8 %
1500 - Profession libérale	50 909	2 224	4,4 %
4120 - Établissement public national à caractère industriel ou commercial non doté d'un comptable public	27 943	1 200	4,3 %
9220 - Association déclarée	8 836	278	3,1 %
5599 - SA à conseil d'administration (sans autre indication)	774 102	23 987	3,1 %
5515 - SA d'économie mixte à conseil d'administration	19 853	573	2,9 %
5699 - SA à directoire (s.a.i.)	106 882	2 801	2,6 %
6220 - Groupement d'intérêt économique (GIE)	23 633	537	2,3 %
1300 - Artisan	26 416	592	2,2 %
1100 - Artisan-commerçant	24 710	513	2,1 %
1200 - Commerçant	46 467	893	1,9 %
5485 - Société d'exercice libéral à responsabilité limitée	20 916	384	1,8 %
5710 - SAS, société par actions simplifiée	1 261 033	23 107	1,8 %
5308 - Société en commandite par actions	17 923	324	1,8 %
5498 - SARL unipersonnelle	93 932	1 530	1,6 %
5306 - Société en commandite simple	11 779	167	1,4 %
5499 - Société à responsabilité limitée (sans autre indication)	522 687	7 255	1,4 %
5202 - Société en nom collectif	148 149	1 999	1,3 %
6317 - Société coopérative agricole	32 732	243	0,7 %
5560 - Autre SA coopérative à conseil d'administration	18 146	97	0,5 %
6318 - Union de sociétés coopératives agricoles	13 524	69	0,5 %
Autres	46 114	1 563	3,4 %
Total	3 477 465	84 897	2,4 %

Source : DGFIP – GF3C – Traitement mission

Les principaux ratios financiers de 2008 à 2010 montrent une stabilité sur la subvention d'exploitation qui ne représentent pour ces structures qu'entre 6 et 7 % du chiffre d'affaires, un résultat comptable avant impôt excédentaire et un ratio d'impôt sur le chiffre d'affaires stable.

⁴² Les plus importantes en termes de chiffres d'affaires.

Rapport

Tableau 20 : Principaux ratio des associations fiscalisées de 2008 à 2010

Ratio	2008	2009	2010
RCAI / CA net	2,11 %	3,74 %	3,62 %
VA hors taxe / CA NET	43,21 %	43,93 %	43,56 %
Subv / CA net	6,78 %	5,99 %	6,63 %
Impôts taxe et assimilés / CA NET	3,19 %	3,25 %	3,14 %

Source : DGFIP – GF3C – Traitement mission

Cette analyse, portée sur une part réduite du secteur associatif doit être interprétée avec prudence, mais montre également qu'avant toute modification les constats sur l'existant doivent être objectivés de manière robuste afin de ne pas déséquilibrer un secteur par rapport à un autre.

7. 20 propositions pour une nouvelle fiscalité du secteur privé non lucratif

Au préalable la mission préconise d'instaurer un comité de suivi pour la mise en œuvre des 20 propositions

La mise en œuvre des propositions développées ci-après a vocation à s'échelonner dans le temps : certaines pourront être mises en place dès la loi de finances de cette année (proposition n° 3 par exemple), d'autres nécessiteront un travail plus approfondi au préalable (proposition n°17 sur la taxe sur les salaires).

La mission souhaite donc que soit mis en place sous l'égide des parlementaires et avec l'appui du Haut conseil à la vie associative (HCVA) un comité de suivi, structure légère qui sera tenue informée régulièrement par les Ministères concernés des avancées dans la concrétisation des propositions du rapport et qui pourra auditionner également les représentants des principales fédérations quant à cette réalisation concrète.

Proposition n° 1 : inclure les associations dans la démarche de simplification de leurs obligations fiscales et administratives

Une procédure globale de simplification serait particulièrement pertinente pour le secteur associatif. La mission a été frappée par la lourdeur fiscale mais aussi administrative qui pouvait écarter les responsables des associations de l'animation de leur mission.

Ainsi la mission préconise qu'un travail à long terme puisse permettre de simplifier les relations des associations avec l'ensemble des administrations et avec l'ensemble des financeurs, autour de trois idées fortes :

- ◆ aucun papier, l'ensemble des procédures administratives ou fiscales obligatoires doivent être dématérialisées ;
- ◆ un portail internet unique permettant à chaque responsable d'association d'avoir accès sur un seul portail à l'ensemble de ses obligations. De même faire en sorte que lorsqu'une association met à disposition une information (demande de subvention, publication des comptes), elle ne le fasse qu'une fois ;
- ◆ faire en sorte que les associations aient à disposition tous les outils nécessaires à leur développement, à leur professionnalisation et à l'information réglementaire nécessaire à leur activité.

Proposition n° 2 : Créer un guichet fiscal unique avec une doctrine homogène concernant la lucrativité des activités des structures non lucratives et de leur possibilité de recevoir des dons défiscalisés d'avoir accès au mécénat

La mission a mis en évidence une application différenciée dans le temps et selon les territoires de la doctrine fiscale : certaines associations ayant sollicité un rescrit au titre des dons et legs se sont ainsi vu accorder puis retirer ce rescrit au titre de leur lucrativité à quelques mois d'intervalle. Cette situation est créatrice d'une insécurité juridique et ne contribue pas à l'instauration de rapports sereins entre l'administration fiscale et les associations. Eu égard aux difficultés et aux divergences d'interprétation de la doctrine fiscale mises en évidence par la mission, il est proposé de mettre en place :

- ◆ un guichet fiscal unique, point de référence des associations au niveau local et national, avec un réseau de correspondants formés, appliquant une doctrine unifiée qui reposera

Rapport

notamment sur la mise à jour et la publication au préalable des fiches techniques par secteur⁴³ (cf. proposition n°9), en lien avec les acteurs des secteurs concernés ;

- ◆ un médiateur spécifiquement dédié aux associations ;
- ◆ en ce qui concerne la reconnaissance d'organisme d'intérêt général habilité à émettre des reçus de dons, au sens des articles 200-1 et 238 bis du CGI, une commission indépendante, sur la modèle de la *charity commission* britannique.

Proposition n° 3 : Prévoir un allégement spécifique pour les associations non lucratives sur la part de leur chiffre d'affaires correspondant à des marchés publics suite à appel d'offre

La mise en œuvre du CICE affectera fortement les grandes associations qui sont susceptibles de proposer des offres alternatives aux entreprises dans le cadre d'appels d'offre lancés par les collectivités locales. Le recours aux appels d'offre étant du seul choix des collectivités locales, qui peuvent aussi souhaiter recourir, pour la même activité, à des conventions et subventions, ces associations peuvent difficilement sectoriser cette activité dans une structure soumise aux impôts commerciaux. Il est donc nécessaire d'assurer leur capacité à être présente sur ces marchés malgré le CICE par un avantage équivalent.

Cet avantage prendra la forme d'un abattement de la taxe sur les salaires équivalent au CICE (6 % de la masse salariale) octroyé ex post aux associations qui auront remporté des appels d'offre, sur la base de la part de leur chiffre d'affaire provenant de ces marchés publics.

Proposition n° 4 : Fixer un seuil de non-lucrativité en pourcentage des activités et/ ou relever le seuil actuel

Les organismes à but non lucratifs bénéficient d'une franchise de 60 000 € sur leurs activités lucratives pour lesquelles ils sont exonérés d'impôts commerciaux, à condition que les activités non lucratives restent significativement prépondérantes. Outre que cette notion de « significativement prépondérantes » appelle une interprétation très restrictive, le seuil de 60 000 € instauré en 2000 n'a pas été relevé depuis 2002. Par ailleurs, ce seuil en valeur absolue tend à désavantager les associations à la gestion la plus centralisée.

La mission propose donc l'instauration d'une franchise d'impôts commerciaux à 80 000 € ou 5 % des recettes (critères alternatifs), s'appliquant à condition que les activités non lucratives restent prépondérantes. L'adverbe de « significativement » prépondérante sera supprimé.

Ce seuil devra être revu périodiquement, tous les trois ans, ou indexé à l'inflation pour éviter un « décrochage » par rapport à l'activité réelle.

Proposition n° 5 : Supprimer le critère de publicité dans les 4 P

Le critère de publicité, d'ailleurs jugé non prépondérant par la doctrine, apparaît aujourd'hui inadapté, dans un contexte où l'accès aux nouvelles technologies s'est fortement développé dans les quinze dernières années. En effet, dans un contexte de fort développement de la publicité de la part des entreprises dans des secteurs tels que les services à domicile, la garde d'enfant ou le tourisme, ce critère est susceptible de limiter, par méconnaissance, l'accès de publics qui en seraient particulièrement demandeurs à l'offre des acteurs non lucratifs. La suppression de ce critère n'empêcherait d'ailleurs pas l'administration fiscale d'examiner cette publicité, en tant qu'elle met ou non en valeur la spécificité des produits proposés, des publics visés et des tarifs pratiqués.

La mission propose donc de supprimer le critère de publicité de la doctrine fiscale.

⁴³ Ces fiches devraient être mises à jour régulièrement pour tenir compte des évolutions des secteurs.

Proposition n° 6 : Assurer une neutralité de la fiscalité par rapport à l'organisation choisie, centralisée ou décentralisée

Actuellement, les règles fiscales tendent à favoriser une organisation décentralisée des structures en réseau, (abattement de la taxe sur les salaires) alors même que les pouvoirs publics, dans un objectif de mutualisation des coûts, souhaitent encourager des regroupements.

Deux exemples permettent d'illustrer cette problématique.

Les exonérations fiscales sont accordées par personne morale et non par établissement. Tel est le cas des exonérations par zones (zones rurales par exemple pour les cotisations sociales) sont accordées selon la situation géographique du siège et non des établissements. De même, l'abattement de taxe sur les salaires voté en 2012, favorable aux structures de moins de 20 salariés, pourrait favoriser ce mouvement d'émiettement du secteur non lucratif.

Par ailleurs, afin de baisser leurs coûts et de rationaliser leur fonctionnement, certaines structures non lucratives ont choisi de déléguer aux associations-mères la mise en œuvre de fonctions support (paie, formation...), permettant aux structures locales de se focaliser sur l'exercice des missions. Cette évolution, dans la mesure où elle permet une baisse des coûts de fonctionnement et une meilleure professionnalisation des pratiques, est aussi positive pour les financeurs publics.

Cependant, ce mouvement a là aussi pu être entravé par l'incertitude pesant sur la fiscalisation ou non de ces services rendus par l'association-mère aux associations-filles, avec l'impossibilité notamment de facturer ces services. Cette incertitude est dommageable et crée des différences de traitement entre associations selon le mode d'organisation retenu (centralisation ou non)⁴⁴.

Il convient donc d'assurer une neutralité ou au minimum d'affirmer plus clairement le principe de non-fiscalisation de ces services rendus par les associations-mères aux associations membres de leur réseau⁴⁵.

Proposition n° 7 : Faciliter l'accès aux dons et au mécénat

Les dons et legs et le mécénat ne représentent qu'une part très faible des ressources des organismes à but non lucratif. En effet, seules les structures les plus importantes disposent de la capacité de mobiliser des donateurs. Pour les plus petites structures, cette capacité est limitée par la réticence de l'administration fiscale à leur reconnaître la possibilité d'émettre des reçus fiscaux.

Selon les articles 200-1 et 238 bis du code général des impôts, « *les organismes d'intérêt général peuvent bénéficier de dons et legs s'ils ont un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourent à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises* ».

L'interprétation de cet article pose plusieurs problèmes :

- ◆ tout d'abord, la doctrine actuelle n'apparaît plus en phase avec les évolutions de ces activités et de leurs modes d'exercice⁴⁶ ;

⁴⁴ Ce mouvement défavorable à une centralisation peut être renforcé par le fait que certaines exonérations liées à la localisation (zones rurales par exemple) sont accordées selon la situation géographique du siège et non des établissements.

⁴⁵ Ce biais fiscal défavorable à la mutualisation des fonctions support devrait aussi être supprimé dans le secteur sanitaire pour les professionnels qui font le choix de l'exercice groupé (centres de santé...).

Rapport

- ◆ par ailleurs, la notion d'organisme d'intérêt général est restrictive et sujette à interprétations puisque sont d'intérêt général les organismes qui remplissent notamment les conditions fixées par l'instruction de 2006 pour l'examen de la non-lucrativité ou encore qui ne s'adressent pas à un cercle restreint de personnes.

La mission propose donc de réexaminer la doctrine concernant le champ des activités énoncées aux articles 200-1 et 238 bis ; et de compléter ces articles en précisant que peuvent bénéficier de ces dispositions les organismes d'intérêt général et les organismes agréés au titre de l'économie sociale et solidaire.

Proposition n° 8 : Réactualiser les fiches sectorielles, publier un guide méthodologique et renforcer l'appui aux organismes souhaitant sectoriser leurs activités

Les fiches sectorielles élaborées avec les représentants des secteurs au début des années 2000 et publiées ont permis de renforcer le cadre des discussions entre la DGFIP et les associations. De nombreux changements intervenus méritent que certaines de ces fiches soient réactualisées voire réécrites et bien évidemment publiées.

Par ailleurs, le développement d'activités annexes sur des marchés plus concurrentiels a pu être encouragé dans certains secteurs en raison notamment de la baisse des subventions sur les activités d'utilité sociale. Afin de préserver le caractère non lucratif de ces activités d'utilité sociale, ces organismes souhaitent pouvoir sectoriser leurs activités, comme cela est permis par la doctrine fiscale.

Toutefois, si le principe est admis, sa mise en œuvre est très complexe pour des structures aux moyens modestes, parfois dépourvues d'une comptabilité analytique.

La mission propose donc que ces organismes puissent disposer d'un guide méthodologique, prévoyant par exemple des clefs de répartition, ainsi que d'un appui technique de l'administration fiscale lorsqu'elles s'engagent dans cette démarche.

Proposition n° 9 : Clarifier et simplifier le régime fiscal des subventions aux associations

Les subventions constituent un mode de financement important de l'activité des organismes à but non lucratif par les personnes publiques, État et collectivités locales notamment. Ces subventions permettent à ces personnes publiques de soutenir des actions développées par les organismes à but non lucratif.

Or, certaines de ces subventions, notamment celles distribuées sous forme d'aides au poste destinées à compenser la moindre productivité des personnes handicapées ou en insertion ont pu être interprétées par l'administration fiscale comme des compléments de prix et taxées à ce titre.

Il convient donc, de façon générale, de poser clairement le principe de la non-taxation des subventions dès lors qu'elles constituent un soutien à des activités développées au départ à l'initiative d'un organisme à but non lucratif.

La loi ESS, qui introduit une définition claire et fondée sur une jurisprudence établie des subventions doit servir de point d'appui pour réaffirmer ce principe.

⁴⁶ Par exemple, pour le caractère social, la doctrine indique que « *peuvent être qualifiés comme tels, les œuvres ou organismes qui concourent à la protection de la santé publique sur le plan de la prophylaxie ou de la thérapeutique* » ce qui paraît très restrictif et correspond à une époque où les activités sociales étaient moins développées.

Rapport

En outre, le travail mené par le Ministère des sports, de la jeunesse et de la vie associative pour sécuriser le soutien financier aux associations devra être mis en valeur. Outre l'actualisation de la circulaire de 2010, le Ministère a lancé un travail de rénovation de la charte des engagements réciproques État-associations en y incluant les collectivités territoriales et d'élaboration d'un guide pratique⁴⁷. La mission souhaite que ce guide puisse être diffusé largement auprès des collectivités locales, par l'intermédiaire des associations représentatives (ADF, ARF, AMF) ainsi que des préfets et des directions départementales de la cohésion sociale.

Proposition n° 10 : Redéfinir les modalités et le champ d'application des appels à projets

Introduits par la loi HPST, les appels à projet permettent d'identifier la demande médico-sociale sur un territoire et, par le biais d'appel à projet locaux sur la base de cahier des charges, de sélectionner les acteurs qui répondront à cette offre. Ce mode de sélection, qui préserve une certaine capacité d'initiative des soumissionnaires, s'est également développé dans le secteur de la petite enfance où les collectivités peuvent aussi avoir recours à des partenariats publics-privés.

Il ressort des auditions menées par la mission que ces modes de sélection sont défavorables aux organismes à but non lucratifs à plusieurs égards. Tout d'abord, la constitution des dossiers, relativement lourds et dans des délais contraints, nécessite des moyens techniques et administratifs dont ces organismes ne disposent pas toujours. Ensuite, contrairement aux entreprises privées, ils n'ont pas les moyens financiers nécessaires pour proposer à la fois de construire et d'exploiter un équipement (crèche par exemple).

La mission propose donc que le modèle des appels à projet instaurés par la loi HPST soit revu dans un objectif de simplification administrative.

Proposition n° 11 : Ouvrir une réflexion pour une application différenciée du code des marchés publics au secteur social

Le code des marchés publics prévoit des clauses permettant de réserver les marchés à des acteurs participant à l'intégration sociale et professionnelle de travailleurs handicapés ou défavorisés. La loi sur l'économie sociale et solidaire devrait permettre un meilleur suivi de ces clauses, par le biais de schémas de promotion des achats socialement responsables. Par ailleurs, la transposition de la directive sur les marchés publics peut être l'occasion d'ouvrir un débat sur l'application du code des marchés publics aux services sociaux d'intérêt général et elle permettra de clarifier les notions de marché réservé et de clauses sociales.

De façon plus générale, une réflexion pourrait donc être engagée sur la façon de promouvoir l'utilité sociale dans la passation des marchés publics et pour définir les conditions d'une application différenciée du code des marchés publics au secteur social, plus respectueuse de ses spécificités et permettant de promouvoir des modes d'action différents.

Dans l'immédiat, en matière de marchés publics, une action pourrait être engagée afin d'éviter toute révision des indices de prix suite au CICE pour les marchés réservés.

⁴⁷ Sur la base du rapport de Claude Dilain et Jean-Pierre Duport. Le guide sera élaboré par un groupe de travail comprenant des représentants des associations (CPCA, Uniopss, Collectif des associations citoyennes, OPALE, UFISC, Citoyens et Justice, RNMA, FNARS, CELAVAR).

Rapport

Certains organismes non lucratifs, qui emploient des personnes en insertion ou handicapées, sont très actifs dans le cadre des marchés publics, cadre dans lequel ils soumissionnent sur la base de marchés dits « réservés ». Ces organismes ne sont pas bénéficiaires du CICE⁴⁸ mais ils sont susceptibles de se voir appliquer les clauses de révision de prix, clauses qui joueront à la baisse dans le cadre de la mise en œuvre du CICE.

Il convient donc d'éviter une application des révisions de prix pour les organismes non lucratifs n'en ayant pas bénéficié ; une communication spécifique pourra être engagée rapidement sur ce sujet à destination des collectivités locales.

Proposition n° 12 : Faciliter les reprises et les fusions d'associations

La nécessité de se regrouper dans un contexte de financements publics décroissants pousse les associations à chercher des regroupements ou des fusions ; de plus, la situation financière difficile de certaines associations rend souhaitable leur reprise afin de préserver l'activité exercée.

Or, le contexte juridique et fiscal ne permet pas d'assurer une sécurité juridique de ces opérations. En effet, il n'existe à ce jour aucune règle de droit positif régissant les fusions ou scissions réalisées entre associations. De plus, en matière fiscale, l'absence de texte est également un obstacle à une application du régime de faveur aux associations. Ainsi, l'instruction fiscale n°185 du 25 octobre 2002 n'a pas pris en compte des opérations visant les associations pour l'application du régime de faveur et une révision de l'article 210 C Bis du CGI pourrait être nécessaire.

Il est donc nécessaire de faciliter les reprises, groupements et fusions d'associations en définissant un cadre juridique et fiscal au niveau approprié.

Proposition n° 13 : Favoriser l'adoption de conventions collectives unifiées pour un même secteur

La mission a mis en évidence que la différence des coûts salariaux liée à l'application ou non d'une convention collective est de nature à introduire dans plusieurs secteurs un biais favorable au secteur lucratif : tel est en particulier le cas pour les crèches ou les services d'aide à domicile.

Il est donc important de favoriser l'adoption de conventions collectives unifiées par secteur, quel que soit la forme de l'établissement, lucratif ou non lucratif.

En outre, pour les organismes intervenant sur les marchés de production concurrentiels (EI, EA), il est important qu'ils se voient appliquer la convention du secteur.

En effet, tel n'est pas toujours le cas pour certaines d'entre elles, notamment les ESAT qui peuvent se voir appliquer la convention du secteur médico-social.

Proposition n° 14 : mettre en œuvre un plan comptable simplifié et commun à toutes les associations

⁴⁸ Et, pour les entreprises adaptées ayant opté pour un régime TVA, elles ne bénéficient pas non plus de l'abattement de taxe sur les salaires.

Rapport

A long terme, élaborer un plan comptable simplifié adapté aux plus petites associations, permettant d'agglomérer les données budgétaires, comptables et fiscales permettant de mieux évaluer le poids et l'évolution de ce secteur et de pouvoir mettre en œuvre des mesures de l'impact d'un projet de modification. De même il apparaît également nécessaire d'actualiser le règlement 99-01 du comité de régulation comptable qui date de 1999⁴⁹.

Les comptes des associations ne sont actuellement pas agglomérés et interdisent donc de pouvoir connaître précisément le poids réel de ce secteur dans l'économie. La plupart des associations ont besoin d'outils simplifié et communs.

De même, lors du vote du CICE il manquait des données sur le secteur privé non lucratif du secteur facilement et immédiatement mobilisable.

Proposition n° 15 : Évaluer l'impact du CICE sur les secteurs où une partie des intervenants, notamment les structures non lucratives, est exclue de son bénéfice

Si la mission a pu dans certains secteurs effectuer des comparaisons sur les niveaux de fiscalité, ces comparaisons n'ont pu intégrer le CICE que de façon prospective et en se fondant sur des données antérieures à sa mise en œuvre. Dès lors, il est souhaitable qu'une évaluation a posteriori puisse être menée sur l'impact du CICE dans les secteurs étudiés par la mission où sont présents à la fois des acteurs qui bénéficient du CICE et des organismes non lucratifs n'en bénéficiant pas. Cette évaluation pourrait être effectuée par le Comité de suivi du CICE⁵⁰ ; elle pourrait également examiner pour ces secteurs non exposés à la concurrence internationale quel a été l'effet du CICE en termes de créations d'emploi.

Le Comité de suivi du CICE pourra donc être chargé d'évaluer l'impact du CICE sur les organismes non lucratifs n'en bénéficiant pas dans des secteurs où évoluent des entreprises qui y sont éligibles.

Proposition n° 16 : Développer des outils de suivi des aides aux associations et des aides aux entreprises

Comme la mission l'a mis en évidence, le montant des aides reçues par les associations non lucratives, que ce soit par des exonérations ou des subventions notamment des collectivités locales, est mal connu. Il tend à être vu comme excessif par les acteurs lucratifs, alors même que les entreprises disposent elles-aussi d'un niveau important d'aides et d'exonérations.

Dans ce cadre, si l'enquête en cours d'élaboration par l'Insee sur les associations permettra de mieux connaître la nature de leurs ressources par secteur d'activité, elle devrait être complétée par un suivi du montant des exonérations, pour les associations non lucratives et les entreprises ainsi qu'un suivi des aides perçues par les entreprises.

Des outils permettant de suivre par secteur d'activité les montants des exonérations et des aides perçues par les associations non lucratives et les entreprises devraient donc être élaborés.

Proposition n° 17 : Supprimer la taxe sur les salaires dans les secteurs où elle est financée par l'Assurance maladie

⁴⁹ Le règlement n° 99-01 du Comité de la réglementation comptable (CRC) du 16 février 1999 relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations.

⁵⁰ Présidé par Jean Pisani-Ferry.

Rapport

La taxe sur les salaires constitue pour le secteur non lucratif une taxe pesant directement sur l'emploi, dans des secteurs où ce poste est très important. Dans ce cadre, la mission a mis en évidence le caractère circulaire de la taxe sur les salaires dans le secteur sanitaire et médico-social : collectée au profit de la sécurité sociale sur les hôpitaux et EHPAD, cette taxe est en effet reversée ensuite à ces établissements par l'assurance maladie sous forme de dotations de soins, engendrant des coûts de collecte inutiles. Cette partie de la taxe contribue également à alourdir le taux de prélèvements obligatoires, de 0,2 points, de façon largement artificielle.

Dès lors, la suppression de la taxe sur les salaires sur les soins dans ces secteurs constituerait une économie et une simplification bienvenues et pourrait être compensée par le biais des tarifs et dotations. La mission est consciente des difficultés techniques et juridiques que peut poser la mise en œuvre de cette proposition mais elle estime que cette mesure de simplification mérite une action volontariste.

Proposition n° 18 : Identifier et valoriser les missions d'intérêt général remplies par le secteur non lucratif, par la création de Missions d'intérêt général (MIG) et d'Aides à la contractualisation (AC) pour le secteur médico-social voire les services de soins infirmiers à domicile (SSIAD), de compensations de SP ailleurs

Déjà présentes dans le secteur sanitaire, les MIG et AC permettent de compenser les frais liés à la prise en charge notamment par le secteur public et non lucratif de missions spécifiques, de publics particuliers ou encore à l'installation dans une zone géographique isolée. Ces MIGAC peuvent être définies au niveau local pour chaque établissement et service par les agences régionales de santé, sur la base de critères définis au niveau national. Ce modèle paraît particulièrement adapté pour prendre en compte de façon fine les spécificités de l'action des organismes à but non lucratif dans le domaine médico-social. Parmi les critères qui pourraient être retenus, on peut citer l'habilitation majoritaire à l'Aide sociale à l'hébergement, la mise en œuvre d'actions de prévention, l'accueil de personnes âgées souffrant de maladies neuro-dégénératives ou de publics socialement exclus, l'implication des établissements et services dans des filières gériatriques autour du parcours des personnes âgées, leur rôle de coordination sur le bassin de vie.

La mission préconise donc de mettre en place des aides financières spécifiques pour les missions d'intérêt général et aides à la contractualisation dans le secteur médico-social et de l'aide à domicile des personnes vulnérables. Ces aides pourraient être débloquées progressivement finançant d'abord les MIG et AC prioritaires (avec une montée en charge), pour s'élever à terme à un pourcentage plus élevé de l'OGD consacré aux EHPAD et aux SSIAD (5 à 10 %) dans le cadre d'une réforme plus globale de la tarification des EHPAD et des SSIAD. Elles pourraient être financées par la CNSA sur une partie des crédits provenant de la contribution additionnelle de solidarité pour l'autonomie (CASA)⁵¹.

Proposition n° 19 : Réexaminer les démarches de convergences tarifaires dans le secteur médico-social

La convergence tarifaire dans le secteur médico-social a été prévue par la LFSS 2009 pour les EHPAD et la LFI 2009 pour les ESAT. Elle consiste en 5 ans, voire en 15 ans si l'établissement a contractualisé dans le cadre d'un CPOM, à ramener les établissements dont la dotation est supérieure aux tarifs plafonds, à ce niveau.

Elle touche quasi exclusivement les établissements associatifs et publics et ne tient pas compte des missions exercées par ces structures.

Cette proposition s'inscrit dans la lignée de la proposition précédente. En effet, il convient de mieux délimiter et chiffrer le coût des missions spécifiques exercées par les secteurs publics et non lucratifs avant d'engager une démarche de convergence tarifaire.

⁵¹ LFSS et loi sur l'adaptation de la société au vieillissement.

Les démarches de convergence tarifaire devraient donc être suspendues dans l'attente de la définition de MIGAC.

Proposition n° 20 : Clarifier les régimes d'agrément et d'autorisation des services à domicile en garantissant la compétence pour tous types d'employeurs Proroger le fonds d'aide d'urgence pour les services à domicile dans l'attente d'une refonte de leurs modalités de tarification

La mission a mis en évidence les distorsions induites dans l'accès au marché par la coexistence de plusieurs régimes d'agrément. Dans le secteur des services à domicile en particulier, la coexistence avec droit d'option depuis 2006 de deux régimes, celui d'un agrément délivré par la DIRECCTE avec tarification libre ou d'une autorisation avec tarification par le Conseil général pose des problèmes de lisibilité pour les usagers, d'accès au marché pour les entreprises et de contrôle de la qualité de la prestation.

S'agissant de services s'adressant à des personnes vulnérables, une clarification rapide du système d'agrément/tarification est nécessaire, en privilégiant un régime unique d'autorisation garantissant à la fois la qualité des prestations et la compétence des intervenants, d'une part, et la maîtrise des tarifs, pour les usagers notamment, ainsi qu'une couverture optimale des territoires, d'autre part.

Les services d'aide à domicile connaissent de grandes difficultés du fait de leur tarification : depuis quelques années leurs tarifs sont fixés en-dessous du coût horaire d'intervention. Ces difficultés sont aggravées par l'environnement concurrentiel dans lequel certains services associatifs sont implantés, concurrence renforcée par la mise en œuvre du CICE.

La mission préconise par conséquent de proroger le fonds d'aide d'urgence mis en place en 2012 à hauteur de 25 M€, reconduit et augmenté en 2013 à hauteur de 50 M€. Dans l'attente d'une réforme de la tarification des services d'aide à domicile sur la base de l'expérimentation de l'association des départements de France (ADF) et du collectif des 16⁵², ce fond serait doté à nouveau en 2014 de 50 M€, financés par la CNSA sur une partie des recettes apportées par la CASA.⁵³



Yves Blein

Yves BLEIN
Député du Rhône



L. GRANDGUILLAUME

Laurent GRANDGUILLAUME
Député de la Côte d'Or



Jérôme GUEDJ
Député de l'Essonne



R. Juanico

Régis JUANICO
Député de la Loire

⁵² Regroupe 16 organisations représentatives des services d'aide et d'accompagnement à domicile du secteur non lucratif (Adessa A domicile, AD-PA, Aînés Ruraux, APF, CFPSAA, Croix-Rouge Française, Familles rurales, FNAAFP-CSF, Fnadepa, Fnapaef, Fnaqpa, Mutualité Française, Una, Unadmr, Uccas, Uniopss).

⁵³ La LFSS 2014 prévoit que 100 M€ de CASA viendront alimenter des mesures nouvelles pour la perte d'autonomie dès 2014, dont 30 M€ d'aide complémentaire pour les services à domicile.

8. Liste des propositions

Proposition n° 1 : inclure les associations dans la démarche de simplification de leurs obligations fiscales et administratives

Proposition n° 2 : Créer un guichet fiscal unique avec une doctrine homogène concernant la lucrativité des activités des structures non lucratives et de leur possibilité de recevoir des dons défiscalisés d'avoir accès au mécénat

Proposition n° 3 : Prévoir un allègement spécifique pour les associations non lucratives sur la part de leur chiffre d'affaires correspondant à des marchés publics suite à appel d'offre

Proposition n° 4 : Fixer un seuil de non-lucrativité en pourcentage des activités et/ ou relever le seuil actuel

Proposition n° 5 : Supprimer le critère de publicité dans les 4 P

Proposition n° 6 : Assurer une neutralité de la fiscalité par rapport à l'organisation choisie, centralisée ou décentralisée

Proposition n° 7 : Faciliter l'accès aux dons et au mécénat

Proposition n° 8 : Réactualiser les fiches sectorielles, publier un guide méthodologique et renforcer l'appui aux organismes souhaitant sectoriser leurs activités

Proposition n° 9 : Clarifier et simplifier le régime fiscal des subventions aux associations

Proposition n° 10 : Redéfinir les modalités et le champ d'application des appels à projets

Proposition n° 11 : Ouvrir une réflexion pour une application différenciée du code des marchés publics au secteur social

Proposition n° 12 : Faciliter les reprises et les fusions d'associations

Proposition n° 13 : Favoriser l'adoption de conventions collectives unifiées pour un même secteur

Proposition n° 14 : mettre en œuvre un plan comptable simplifié et commun à toutes les associations

Proposition n° 15 : Evaluer l'impact du CICE sur les secteurs où une partie des intervenants, notamment les structures non lucratives, est exclue de son bénéfice

Proposition n° 16 : Développer des outils de suivi des aides aux associations et des aides aux entreprises

Proposition n° 17 : Supprimer la taxe sur les salaires dans les secteurs où elle est financée par l'Assurance maladie

Proposition n° 18 : Identifier et valoriser les missions d'intérêt général remplies par le secteur non lucratif, par la création de Missions d'intérêt général (MIG) et d'Aides à la contractualisation (AC) pour le secteur médico-social voire les services de soins infirmiers à domicile (SSIAD), de compensations de SP ailleurs

Proposition n° 19 : Réexaminer les démarches de convergences tarifaires dans le secteur médico-social

Proposition n° 20 : Clarifier les régimes d'agrément et d'autorisation des services à domicile en garantissant la compétence pour tous types d'employeurs Proroger le fonds d'aide d'urgence pour les services à domicile dans l'attente d'une refonte de leurs modalités de tarification

9. Liste des personnes rencontrées

9.1. Cabinets ministériels

- ◆ Cabinet de Monsieur Bernard CAZENEUVE, ministre du Budget
Laurent MARTEL, conseiller fiscalité

- ◆ Cabinet de Madame Marie-Arlette CARLOTTI, Ministre déléguée chargée des personnes handicapées et de la lutte contre les exclusions
Céline JAEGGY-ROULMANN, Conseillère emploi et formation professionnelle

- ◆ Cabinet de Madame Michèle DELAUNAY, Ministre déléguée chargée des personnes âgées et de l'autonomie
Virginie HOAREAU, Conseillère en charge des établissements, des services et des plans en faveur des personnes âgées

- ◆ Cabinet de Madame Marisol TOURAINE, Ministre des affaires sociales et de la santé
François CRÉMIEUX, Conseiller chargé de l'organisation territoriale des soins, coordonnateur du pôle
Aurore LAMBERT, Conseillère chargée des personnes handicapées et de l'autonomie
Jérôme CLERC, conseiller chargé du financement et de la performance des établissements
Samuel PRATMARTY, Adjoint à la Sous-direction de la régulation de l'offre de soins à la Direction générale de l'organisation des soins

- ◆ Cabinet de Madame Dominique BERTINOTTI, ministre déléguée chargée de la famille
Sylvain LEMOINE Conseiller Technique pour l'enfance, la parentalité et l'égalité des droits

- ◆ Cabinet de Madame Valérie Fourneyron, Ministre des Sports, de la Jeunesse, de l'Éducation populaire et de la Vie associative
Carole SALERES, conseillère de la vie associative,
Loïc DUROSELLE, conseiller budgétaire

- ◆ Cabinet de Monsieur Benoît HAMON, Ministre délégué chargé de l'Économie sociale et solidaire et de la consommation
Bertrand GAUME, Directeur du cabinet
Anne-Lise BARBERON, Conseillère parlementaire, chargée des questions relatives au développement durable
Géraldine LACROIX, Conseillère chargée de l'emploi, de l'insertion par l'activité économique, des affaires sociales et de la politique de la ville

Rapport

- ◆ Cabinet de Madame Sylvia PINEL, Ministre de l'artisanat, du commerce et du tourisme
Saïd OUMEDDOUR, Conseiller chargé des affaires sociales

9.2. Administrations

- ◆ Inspection Générale des Finances (IGF) :
Vincent LIDSKY, inspecteur général des finances.

- ◆ Direction de la Sécurité sociale
Jonathan BORESDON, Chef de service, adjoint au Directeur
Bérénice RENARD, Adjointe à la Cheffe du bureau des recettes fiscales

- ◆ Direction de la Législation fiscale :
Bruno MAUCHAUFFEE, sous-directeur, fiscalité des entreprises
Antoine MAGNANT, sous-directeur fiscalité des transactions
Sébastien CREANGE, chef du bureau fiscalité directe des entreprises

- ◆ Agence centrale des organismes de Sécurité sociale (Acos)
Emmanuelle WALRAET
Anne Laure ZENNOU
Jean Marie GUERRA
Bertrand DECAIX

- ◆ Direction Générale des Finances Publiques
Jean pierre LIEB, sous - directeur du service juridique de la Fiscalité
Jean Luc BARCON LAURIN, chef du bureau du recouvrement des professionnels
Patrice LAUSSUCQ, chef du bureau contentieux des impôts des professionnels

- ◆ Institut national de la statistique et des études économiques (Insee)
Jérôme ACCARDO, chef de département des prix à la consommation, des ressources et des conditions de vie des ménages ;
Paul FRANSCHESCI, chef de division.

- ◆ Direction de la Sécurité sociale
Jonathan BORESDON, Chef de service, adjoint au Directeur ;
Bérénice RENARD, Adjointe à la Cheffe du bureau des recettes fiscales.

Rapport

- ◆ Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie
Xavier Dupont, Directeur des Établissements et services médico-sociaux

- ◆ Assemblée nationale
Sébastien VELEZ, administrateur

9.3. Représentants des secteurs

- ◆ Conférence Permanente des Coordinations Associatives (CPCA) :
Nadia BELLAOUI, Présidente.

- ◆ Conseil des Entreprises, Employeurs et Groupements de l'Économie Sociale (CEGES) :
Emmanuel VERNY, Directeur général.

- ◆ Union Nationale de l'Aide, des Soins et des Services aux domiciles (UNA) :
Yves VEROLLET, Directeur général.

- ◆ Union Nationale Interfédérale des Œuvres et Organismes Privés Sanitaires et Sociaux (UNIOPSS) :
Thierry COUVERT-LEROY, Responsable Gestion et Ressources de la Solidarité.

- ◆ ADMR (service à la personne) :
Christian FOURREAU, Directeur adjoint.

- ◆ Groupe SOS :
Jean-Marc BORELLO, Président.

- ◆ Fédération des Établissements Hospitaliers et d'Aide à la Personne (FEHAP) :
David CAUSSE, Directeur général adjoint.

- ◆ Fédération Hospitalière de France (FHF) :
Yves GAUBERT, Délégué général adjoint
Elodie HEMERY, Adjointe au Directeur général
Guy COLLET, Conseiller spécial.

- ◆ Fédération de l'Hospitalisation Privée (FHP) :
Jean-Lou DUROUSSET, Président
Élisabeth TOME-GERTHEINRICH, Déléguée Générale

Rapport

Anthony FREMONDIERE, Directeur du développement et de la vie institutionnelle

David CASTILLO, économiste

◆ Ligue de l'enseignement :

Jean-Karl DESCHAMPS, Secrétaire national vacances, loisirs éducatifs, classes découvertes

Alain DUBROCA, Directeur général des services.

◆ Croix rouge française :

Jean Jacques ELEDJAM, Président

Andrée AUBERT, Directrice financière

◆ Union nationale des associations intermédiaires (UNAI) :

René ESQUENET

◆ Comité National des Entreprises d'Insertion (CNEI) :

Olivier DUPUIS, Secrétaire général.

◆ Fédération Léo Lagrange :

Yann LASNIER, Secrétaire général

◆ Union Nationale des Associations de Tourisme (UNAT) :

Sylvain CRAPEZ, Délégué général.

◆ La Confédération Générale des Petites et Moyennes Entreprises (CGPME) :

Jean-François ROUBAUD, Président

Gérard ORSINI, président de la commission juridique et fiscale

Pascal LABET, Directeur des affaires économiques et fiscales

◆ Fédération Nationale des Associations Gestionnaires au Service des Personnes Handicapées (FEGAPEI) :

Guy HAGEGE, Président

Pia COHEN, Directrice des relations institutionnelles et publiques.

Sylvain RENOUEVEL, Directeur délégué

◆ Syndicat National des Établissements et Résidences Privés pour Personnes Agées (SYNERPA) :

Florence ARNAIZ MAUME, Déléguée Générale

Jean-François VITOUX, Président du directoire de Domus Vi

Rapport

Damien BILLARD, Directeur administratif et financier du groupe le Noble Age

Thierry KORSOUGNE, Directeur administratif et financier du groupe associatif ACPPA

◆ Union Nationale des Entreprises Adaptées (UNEA) :

Sébastien CITERNE, Directeur Général

◆ Fédération Nationale de la Mutualité Française (FNMF) :

Sylvie GUERIN, Responsable - Pôle services de soins et d'accompagnement mutualistes et nouvelles offres de santé - Direction santé

Christine NOEL, Fiscaliste - Direction des relations avec les mutuelles

Anne-Laure CHAZEAU, Responsable de mission Direction des affaires publiques

◆ Unions Régionales des Organismes de Formation (UROF) :

Michel CLEZIO, Vice-Président

Gérard BREDY

◆ COORACE, Solidaire pour l'emploi :

Pierre LANGLADE, Président

Christophe CHEVALIER, Vice-Président et Porte-parole

Alexandre BONJOUR, Secrétaire général.

◆ Fédération française des Entreprises de Crèches (FFEC)

Rodolphe CARLE, président du groupe Babilou et président de la Fédération française des Entreprises de Crèches (FFEC)

Mailys CANTZLER, présidente de Crèche Attitude, trésorière de la FFEC

Jérôme FOUQUET, DAF des Petits Chaperons Rouges, vice-président de la FFEC

Pascal BOISLIVEAU, DAF de La Maison Bleue, vice-président de la FFEC

Caroline KOVARSKY déléguée générale

◆ Fédération Générale des PEP

André LAFFARGUE, trésorier de la FG PEP

Agnès BATHIANY, directrice générale de la FG PEP

Farida HAMMOUDI, responsable du pôle financier

◆ Le Haut Conseil à la Vie Associative (HCVA)

Alain LEVRARD, membre du bureau

Philippe-Henri DUTHEIL, membre du bureau

Thierry GUILLOIS, membre du bureau

Rapport

François VAREILLE, Secrétaire général

- ◆ Conseil National des Chambre Régionales de l'économie sociale et solidaire (CN CRES)

Jean Louis CABRESPINES, Président

Christian Oger, CRESS Bretagne,

Jacques Seguin, CRESS Franche Comté,

Eric Forty, président de la CRESS Ile-de-France

- ◆ Comité pour les relations Nationales et internationales des Associations de Jeunesse et d'Education Populaire

Irène PEQUERUL, Présidente

- ◆ France Générosités

Françoise SAMPERMANS, présidente

Mme Gwenaëlle DUFOUR, directrice juridique

- ◆ La Fédération nationale des associations d'accueil et de réinsertion sociale (FNARS)

Alexis GOURSOLAS, chargé de mission IAE

Eric PLIEZ, trésorier

Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC)

Yannick OLLIVIER, commissaire aux comptes (FITECO)

Philippe GUAY, commissaire aux comptes (en charge du secteur Associations et fondations chez Deloitte, membre de l'Autorité des normes comptables)

Assemblée permanente des chambres des métiers et de l'artisanat (APCMA)

François MOUTOT, Directeur général

Béatrice SAILLARD

- ◆ France Active

Anne Florette, directrice générale

- ◆ Fédération française de Golf (FFGolf)

Jean-Lou CHARON, Président,

Basile LENOIR, Directeur Juridique & Vie Fédérale

Me Philippe de GUYENRO, et Me GUILLOT conseils en droit fiscal

- ◆ Union Fédérale d'Intervention des Structures Culturelles (UFISC)

Rapport

Patricia COLER, coordinatrice

Laura AUFRERE, chargée de mission structuration professionnelle des entreprises et ressource

Serge CALVIER, Secrétaire général

10. Diaporama de présentation de la mission

11. Contribution écrite des représentants des secteurs rencontrés

- ◆ Aide à domicile en milieu rural (ADMR)
- ◆ Association pour le développement de l'initiative économique (ADIE)
- ◆ Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC)
- ◆ Comité National des entreprises d'Insertion (CNEI)
- ◆ Coordination des associations d'aide aux chômeurs par l'emploi (COORACE)
- ◆ Croix rouge française
- ◆ Fédération des associations gestionnaires d'établissements et services pour personnes handicapées (FEGAPEI)
- ◆ Fédération des établissements hospitaliers et d'assistance privée à but non lucratif (FEHAP)
- ◆ Fédération de l'Hospitalisation privée (FHP)
- ◆ Fédération Léo Lagrange
- ◆ Fédération nationale des associations d'accueil et de réinsertion sociale (FNARS)
- ◆ Fédération Française des entreprises de crèches (FFEC)
- ◆ Haut Conseil à la Vie associative (HCVA)
- ◆ (PEP)
- ◆ Syndicat national des Etablissements et résidences privées pour personnes âgées (SYNERPA)
- ◆ Syndicat National des organismes de formation de l'économie sociale (SYNOFDES)
- ◆ Union nationale de l'aide des soins et des services aux domiciles (UNA)
- ◆ Union fédérale d'intervention des structures Culturelles (UFISC)
- ◆ Union nationale des Associations intermédiaires (UNAI)
- ◆ Union Régionale des Organismes de formation (UROF)



Impact de la mise en œuvre du CICE sur la fiscalité du secteur privé non lucratif

Mission parlementaire confiée par Monsieur le Premier Ministre

À

Monsieur Yves BLEIN

Monsieur Laurent GRANDGUILLAUME

Monsieur Jérôme GUEDJ

Monsieur Régis JUANICO

Députés

IGF

INSPECTION GÉNÉRALE DES FINANCES



La fiscalité du secteur privé non lucratif

Les interlocuteurs de la mission

- ❑ Des représentants des structures privées non lucratives et des structures privées lucratives dans chaque grand secteur (UNIOPSS, FHF, FEHAP, CNEI, COORACE, FHP, SYNERPA, UNAI, UNAF, CPCA, ADMR, SOS, ligue de l'enseignement, Léo Lagrange, UNAT, CGPME, FNMF, UROF, SNAJEP, FFEC, CGES, UNEA, ...)
- ❑ Les cabinets famille, personnes handicapées, santé affaires sociales, économie, économie sociale et solidaire, artisanat commerce tourisme, formation travail emploi, sport et vie associative
- ❑ Des spécialistes de la fiscalité et du droit des entreprises (universitaires, avocats, experts comptables...)
- ❑ Des administrations : DLF, DGFIP, ACOSS, DGEFP, DSS, INSEE...

La lettre de mission

- ❑ Analyse du privé non lucratif par rapport au privé lucratif et au public, au regard de la fiscalité et des règles (autorisation, planification, tarification...)
- ❑ Analyse du poids de la fiscalité entre lucratif et non lucratif
- ❑ Identification des éventuelles distorsions de concurrence
- ❑ Scénarios et propositions de la mission

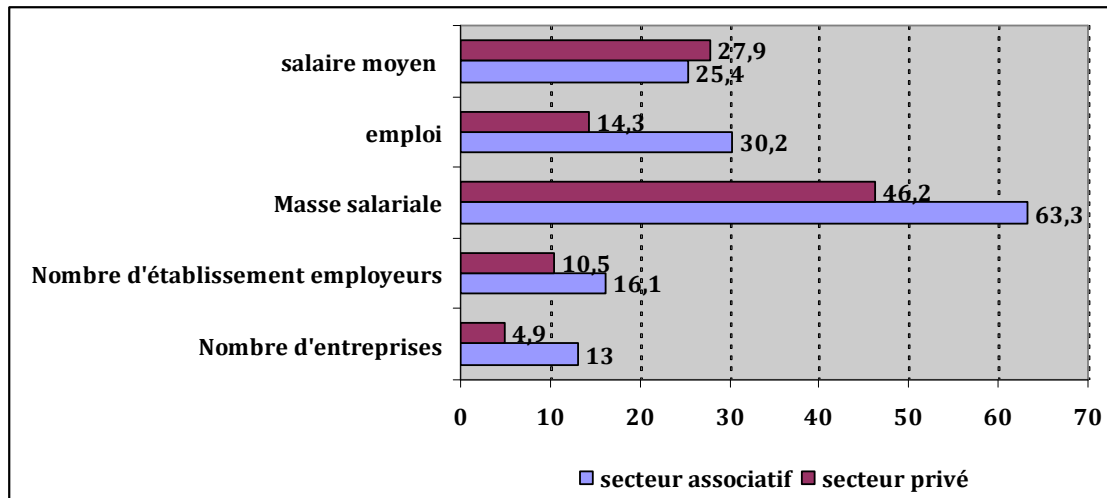


Méthode choisie : analyse comparative générale et des monographies par grands secteurs



Le secteur associatif s'est fortement développé lors des 10 dernières années

Comparaison d'évolution 2009 / 1998 entre les secteurs associatifs et privés

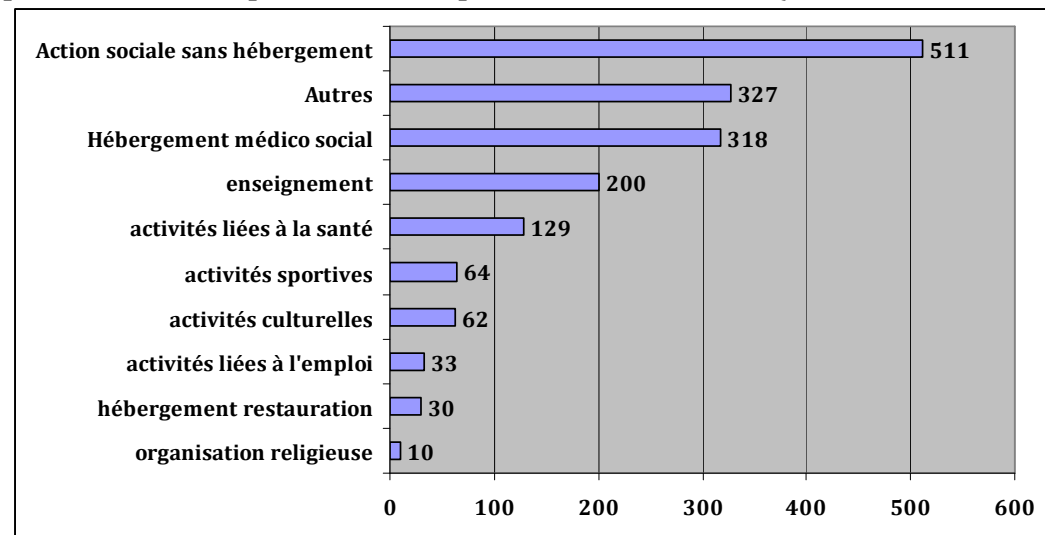


- En 2009, le secteur associatif employait 1,7 M de salariés
- La masse salariale du secteur associatif a progressé de 63,3 % en 10 ans et s'élève à 32 Md€ en 2009
- Le secteur associatif a été plus dynamique que le secteur privé sur les 10 dernières années, hormis sur l'évolution du salaire moyen

Source : AcoSS

- En 2009, les secteurs de l'action sociale et de l'hébergement médico social, concentrent près de la moitié du secteur associatif en emploi.

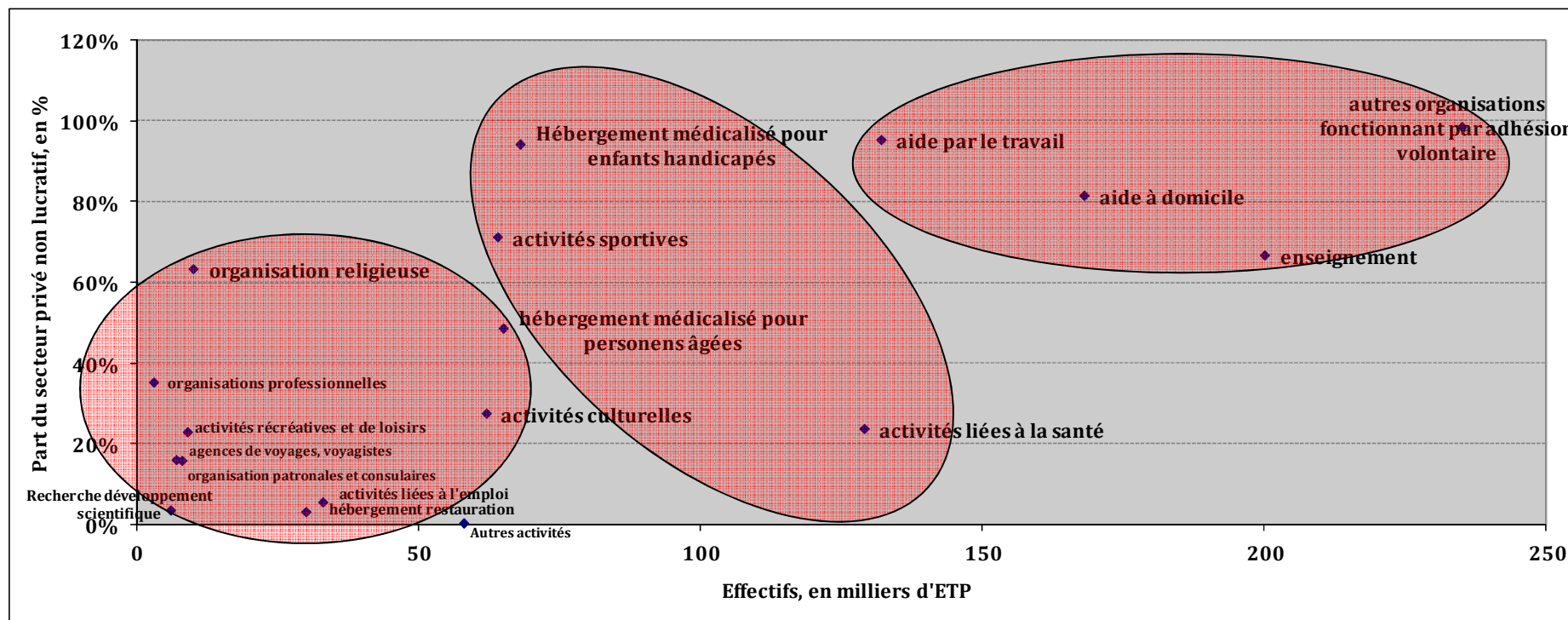
Répartition de l'emploi associatif par secteur d'activité (en milliers, en 2009)



Source : AcoSS

Les caractéristiques du secteur privé non lucratif

Les secteurs associatifs les plus importants en emploi et par rapport au secteur privé



Source : Acof - masse salariale et effectif 2009

- ❑ Le secteur associatif comporte des secteurs de différentes tailles en termes d'effectifs employés et en taux de statut associatif par rapport au secteur privé.

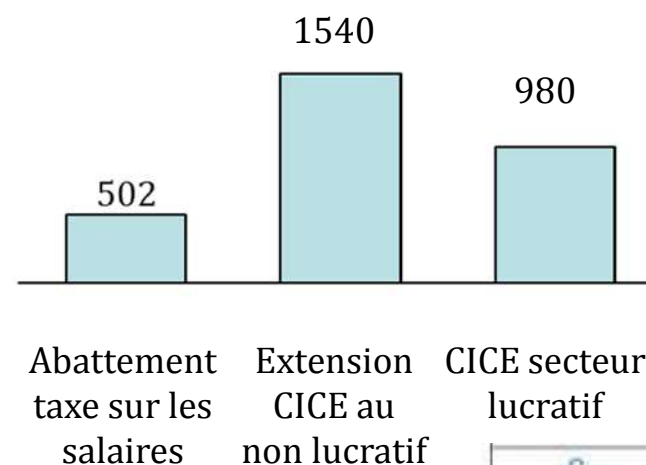
Ainsi, les relations du secteur privé non lucratif dans son environnement s'opèrent de manière différenciée suivant les secteurs, notamment en termes de concurrence

1 Milliard de CICE sont fléchés vers des secteurs en concurrence avec le secteur privé non lucratif

- ❑ 1 Md€ de CICE à destination de secteurs pouvant être potentiellement en concurrence avec le secteur privé non lucratif,
- ❑ La mission a chiffré que le coût de l'étendue du CICE au secteur associatif est évalué à 1,5 Md€ au total, sans compter les abattements déjà votés et les associations qui sont déjà fiscalisées aux impôts commerciaux.

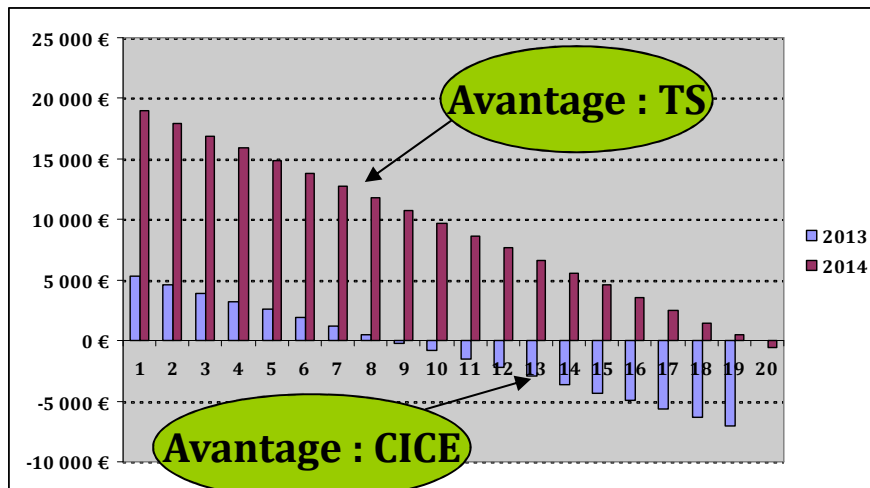
Secteur bénéficiaire du CICE en concurrence avec le secteur privé non lucratif

Secteurs	En M€
Activités de Santé	416
Activité culturelles	131
Hébergement médico social	130
Enseignement	80
Action sociale sans hébergement	60
Agences de voyages et réservation	53
Organisations patronales et consulaires	52
Activités récréatives	33
Activités sportives	16
Organisations religieuses	6
Autres organisations associatives	3
Total	980



L'abattement sur la taxe sur les salaires ne favorise les associations que jusqu'à 20 ETP SMIC en 2014 par rapport à la mise en œuvre du CICE

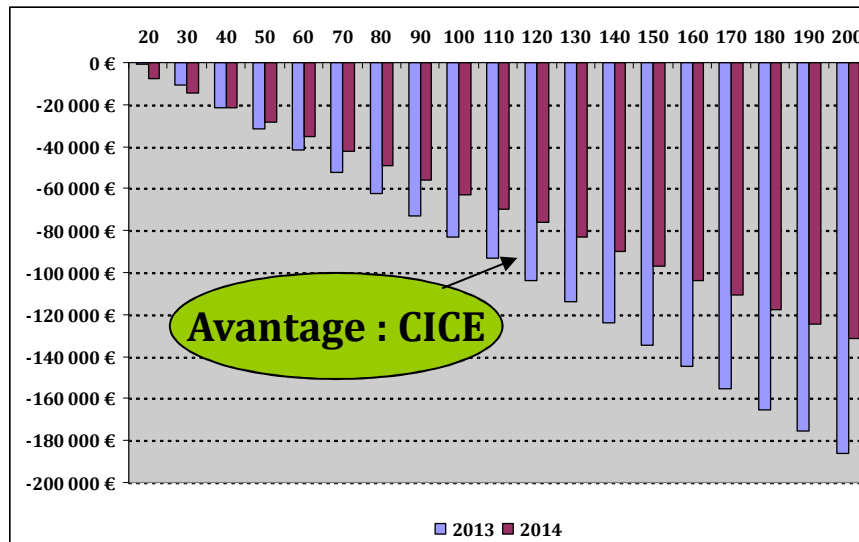
Différence entre l'abattement TS et CICE par nombre d'ETP



- ❑ Pour 100 ETP - SMIC, l'avantage pour les structures soumises au CICE est de 82 972 € et pour 200 ETP SMIC 185 944 €
- ❑ À partir de 9 ETP - SMIC en 2013 et de 20 ETP SMIC en 2014, l'impact de la mise en œuvre du CICE est plus avantageux que l'abattement de la taxe sur les salaires

- ❑ La mission a comparé le gain pour une structure toutes choses égales par ailleurs entre l'abattement sur la TS et le CICE
- ✓ En 2013 avec abattement TS à 6002 € et CICE à 4 %
- ✓ En 2014 avec abattement TS à 20 000 € et CICE à 6 %

Différence entre l'abattement TS et CICE par nombre d'ETP



Les régimes fiscaux des organismes à but lucratif et non lucratif : deux régimes a priori distincts mais des exceptions

	Activités lucratives	Activités non lucratives prépondérantes (< 60 000€/ an)
IS	Taxation	Exonération (hors revenus patrimoniaux)
TVA	Taxation	Exonération (sur les ventes ; pas de récupération de la TVA payée sur les achats)
TS	Exonération	Taxation
CET (CVAE- CFE)	Taxation	Exonération
TFPB	Taxation	Taxation
Versement transport	Taxation	Exonération
Taxe d'apprentissage	Taxation	Exonération

Mais l'application est plus complexe :

- Certaines associations sont assujetties à la TVA sans l'IS (exemple des EA) ; certaines entreprises paient l'IS mais sont exonérées de TVA (formation professionnelle) ; certaines entreprises paient la TS pour une partie de leur activité (EHPAD pour les soins)...
- De plus, elle évolue : assujettissement de certaines associations au VT par le STIF...

Des modes d'interventions spécifiques des organismes à but non lucratif insuffisamment pris en compte

- ❑ **Malgré la doctrine des « 4P », les spécificités de l'activité des organismes à but non lucratifs semblent insuffisamment pris en compte, à savoir :**
 - **Des implantations géographiques différentes :**
 - **Exemple des EHPAD : une part du secteur lucratif de 3% dans le Limousin ou 10% en Auvergne (contre 14% et 23% pour le non lucratif) mais de 50% en PACA et 43% en IDF (*Finess 2011*) ; ce constat est valable pour le tourisme social, les SAAD...**
 - **Des publics différents :**
 - **Exemple : 90% des EHPAD non lucratifs en tarification à l'Aide sociale à plus de 50% contre 34% pour les EHPAD lucratif (*EHPA 2007*)**
 - **Des statuts des personnels variés (conventions collectives différentes)**
 - **Or, ces spécificités ne sont pas toujours prises en compte, tant dans le régime fiscal que dans les modes de tarification(exemple : une tarification basée sur la dépendance dans les EHPAD, un tarif unique en crèches...)**
 - **En outre, l'existence de régimes « concurrents » avec des contraintes différentes sans intégration de ces spécificités peut rendre la situation encore plus complexe (exemple de la coexistence des régimes d'agrément et d'autorisation ou de conventionnement pour les service à la personne ou IAE...)**



Le projet de loi ESS, en définissant un agrément identifiant l'utilité sociale, peut permettre d'appréhender ces spécificités

Le projet de loi définit les « entreprises de l'ESS » comme étant :

- ❑ Les entreprises disposant d'un statut traditionnel de l'économie sociale (associations, coopératives, mutuelles, fondations) et toute société commerciale respectant les exigences suivantes :
 - la poursuite d'un but autre que le seul partage des bénéfices ;
 - une gouvernance démocratique ; une orientation des bénéfices majoritairement consacrée à l'objectif de maintien ou de développement de l'activité de l'entreprise ;
 - deux règles d'encadrement de la répartition de ses bénéfices : une obligation de mise en réserve à hauteur d'un taux minimal qui sera fixé par décret (et qui pourrait être de 20 %) ; l'interdiction de distribuer aux actionnaires une fraction des bénéfices annuels, à hauteur d'un taux minimal qui sera fixé par décret (et qui pourrait être de 50 %) ;
 - le principe d'impartageabilité de réserves obligatoires.
- ❑ L'acquisition de la qualité d'« entreprises de l'ESS » s'effectuera par voie déclarative, sur la base des mécanismes administratifs de droit commun, en matière d'immatriculation et de dépôt des statuts
- ❑ Est également défini le champ des entreprises recherchant une utilité sociale, les entreprises dont l'activité :
 - est orientée vers des personnes vulnérables ;
 - participe à la cohésion territoriale ou à la préservation du lien social;
 - ou concourt à la transition écologique.

La reconnaissance de l'utilité sociale des entreprises sociales et solidaires peut donc permettre de clarifier le statut fiscal du secteur privé non lucratif

Quelques exemples par secteurs

- ❑ **Le secteur médico social**
- ❑ **L'aide à domicile**
- ❑ **La garde d'enfants**
- ❑ **L'insertion par l'activité économique**



Le secteur médico social : une différence de charges fiscales non significative

❑ Règles fiscales du secteur et coût estimé (*rapport Lidsky/Dieuleveux, Synerpa*)

	Privé lucratif	Privé non lucratif	Public
Fiscalité Etat	TVA à 5,5% (+ de ¾ achats) 5,20€ (dont TVA non récupérable 0,72€) TS pour les soins (30%) 1,05€ 1,06€ IS 3,47€ Autres impôts d'Etat 0,3€	TS 1,95€ 2,96€ (TVA payée sur les achats non récupérable 2,00€)	TS 2,5€ FCTVA (gain 3,9M€ en 2011 pour EHPAD de la FPT)
Fiscalité sociale	Taxe d'apprentissage 0,29€ Autres charges sur les salaires 1,22€	Autres charges sur les salaires 1,29€	
	Taux de cotisations différents selon que contrats de droit public ou privé et selon que CCN 1951 ou non (privé lucratif) ou statut FPH (public) En ZRR, exonération de cotisations patronales ; allègement Fillon pour tous		
Fiscalité locale	CET (CFE/CVAE) 2,17€ TFPB 0,56€ Autres taxes locales 0,28€	TFPB 0,56€ ; TEOM 0,18€ TH : résident + établt 0,37€	

Au total, le différentiel va selon les sources de 7,19€ à 9,20€ en faveur du privé non lucratif ; toutefois, sans compter la TVA répercutée sur les résidents (4,48€) et en enlevant l'IS (faible ou nulle en non lucratif), ce différentiel est de 0,76€ en faveur du privé lucratif à 1,25€ en sa défaveur; après mise en œuvre du CICE à 6% (estimé à 2,10€/jour), le différentiel en faveur du privé lucratif est de 0,85 à 2,86€ par jour.

Le secteur médico social : les spécificités du secteur non-lucratif

- ❑ **Mission d'utilité sociale :**
 - **Couverture géographique :** les places en établissements privés lucratifs sont situées principalement dans les grandes villes et sur le littoral : en 2011, selon la DREES, dans les Alpes-Maritimes, la Charente-Maritime, les Bouches-du-Rhône (plus de 60%), les Yvelines, le Val d'Oise, l'Eure et l'Essonne (plus de 50%). A contrario, dans certaines zones rurales (cf. Limousin) l'offre repose quasi exclusivement sur le public et le privé non lucratif,
 - **Accessibilité financière :** une maîtrise des tarifs par le biais notamment de l'habilitation à l'aide sociale (pas uniquement) : tarifs journaliers moyens du secteur non lucratif de 48€ sous ASH et 49,8€ en tarification libre contre 51€ et 65€ pour le privé lucratif en 2007 ; du fait de cet encadrement par l'habilitation, le privé non lucratif a une moindre capacité à répercuter les hausses de coût,
 - A contrario, une bonne capacité du privé lucratif à accueillir des personnes très dépendantes
- ❑ **Une croissance plus forte du secteur lucratif :**
 - En taux de croissance de part de marché (entre 2007 et 2011, en places installées): privé lucratif +1,4%, non lucratif +0,9%, public - 2,3%

Les distorsions de charges ne sont pas majeures ; l'enjeu est plutôt de prendre en compte les modes d'intervention différenciés des 2 secteurs

Les services à la personne : des différences de charges fiscales sur l'aide aux publics fragiles

		Privé lucratif	Privé non lucratif	Coût total
Exonérations au profit des structures	Publics fragiles (agrément)	TVA à 5,5% CS : exonération charges patronales	TS à 4,25% CS : exonération charges patronales	TVA à 5,5% et 7% : 250 M€ (AI : 60M€)
	Services à la famille	TVA à 7% CS : Allègements Fillon	TVA à 7%(sauf pour les AI : exonération) CS : Allègements Fillon	CS : 750M€ (AI :80M€)
	Services support	TVA à 19,6% (plafond jardinage 5000€, SI 3000€) CS : allègements Fillon	TVA à 19,6%(plafond jardinage 5000€, SI 3000€) CS : allègements Fillon	
Exonérations au profit des particuliers employeurs		Réduction d'IR à 50% (quelque soit le type de services) Crédit d'impôt de 50% Exonération aide employeur ou CE	Réduction d'IR à 50% (quelque soit le type de services) Crédit d'impôt de 50% Exonération aide employeur ou CE	Réduction : 1,57Mds€ Crédit : 2,1 Mds€ Exo :70M€

Hypothèse : fiscalisation des associations pour les domaines concurrentiels (famille et support)



Des distorsions liées aux régimes d'agrément/ autorisation

- ❑ **Impact de la mise en œuvre du CICE sur le secteur :**
 - Selon l'ADMR, avec l'abattement de TS, la fiscalité est favorable aux entreprises à partir de 33, 63 ETP
 - A 33,63 ETP, le prix de revient est de 18,73€/h pour une association avec l'abattement de TS contre un prix de vente de 18,85€ pour une entreprise (17,95€ HT) avec le CICE et la TVA à 5% (ADMR)
- ❑ **Autres éléments devant être pris en compte :**
 - Question de l'intervention géographique : non-lucratif présent en zones rurales
 - Ici encore, des différences de coût du travail en raison des conventions collectives

Distorsion de concurrence

- La distorsion principale réside dans la coexistence de 2 régimes d'encadrement concurrents pour les SAAD depuis 2006 avec un droit d'option : agrément délivré par la DIRECCTE avec tarification libre ou autorisation et tarification par le Conseil général :
- pour le privé lucratif, l'autorisation est « réservée » par les CG au non-lucratif, leur fermant l'accès au marché ; pour les non-lucratifs, la distorsion réside dans la capacité du privé lucratif agréé à entrer sur ce marché avec des contraintes réglementaires et comptables moindres

Le secteur de la garde d'enfants

- ❑ Fin 2011, les établissements d'accueil des enfants de moins de 3 ans offrent 373 700 places, soit 15,7 places pour 100 enfants (910 000 places chez les assistantes maternelles, 92 300 places pour les enfants de moins de 2 ans scolarisés)
- ❑ Agrément par les PMI des CG
- ❑ En quatre ans, 46 600 places d'accueil collectif ont été créées et 99 400 places depuis 1998.
- ❑ En 2011, 61 % des crèches collectives sont gérées par des collectivités territoriales (dont 50 % par des communes et 6 % par les départements), 28,5 % par des associations, 10,5 % par d'autres organismes. Aujourd'hui, plus de 38 % des structures monoaccueil (essentiellement crèches collectives, haltes-garderies et jardins d'enfants) sont prises en charge par le secteur associatif ou privé. Pour les établissements multi-accueil, 56 % relèvent des communes, 31 % d'associations et 13 % d'autres organismes
- ❑ **Différence de fiscalité entre le secteur privé non lucratif et le secteur privé lucratif**
 - **l'activité est exonérée de TVA**
 - **les EC sont soumises à l'IS pas les associations**
 - **les EC paient la TS (puisque ne paient pas la TVA) mais n'ont pas l'abattement, les associations la paient mais avec l'abattement**
 - **les EC ne sont pas exonérées de CET, les associations sont exonérées, et la CVAE ne s'applique qu'à partir de 152 500 €.**
 - **pas de taxe d'apprentissage pour les associations**

Les associations et les entreprises de crèche sont en concurrence pour répondre aux appels d'offres des collectivités



La mise en œuvre du CICE ne crée pas une distorsion de concurrence en faveur des entreprises de crèche, les associations disposant par ailleurs d'une plus forte intervention des financements publics

- ❑ **Un secteur privé récent (2004) encore peu important en places disponibles (7%) mais particulièrement dynamique (la moitié des nouvelles places créées)**
- ❑ **Un tarif unique quelque soit la structure**
- ❑ **Plan de création de 100 000 places à venir**

- ❑ **Les règles de concurrence entre les secteurs font l'objet d'une application non stricte dû notamment à l'arrivée récente sur le secteur du privé lucratif**
- ❑ **Les associations bénéficient d'avantages spécifiques (contrats aidés, subventions, fiscalité allégée...) sans qu'il ne soit possible de les chiffrer précisément.**



Insertion par l'activité économique : les aides de l'État sont multiples et celles des collectivités territoriales conséquentes

❑ Versement des aides de l'Etat selon le type de SIAE :

- aide au poste pour les EI (9 681€/ETP) et les ETTI (51 000 € pour 12 ETP)
- aide à l'accompagnement pour les AI (max. 30 000€) et les ACI (max. 15 000€ et 45 000€ par structure porteuse)

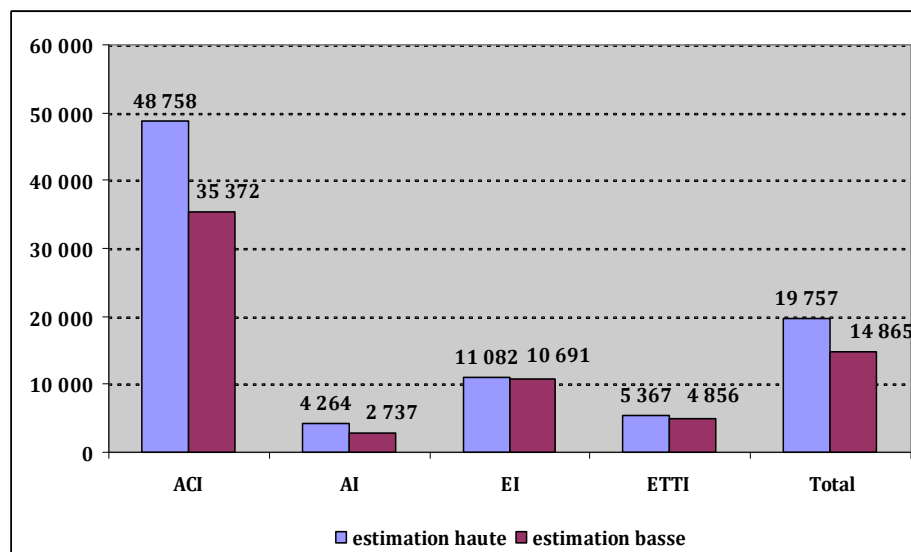
❑ Mobilisation du dispositif des contrats aidés

- au sein des ACI, les salariés en insertion sont quasiment tous recrutés en CUI-CAE
 - taux de prise en charge dérogatoire de 105%
- les emplois d'avenir sont ouverts à toute SIAE
 - taux de prise en charge spécifique de 47% dans les EI

❑ Pas d'harmonisation des exonérations sociales et fiscales

- 3 catégories d'exonérations sociales
 - réduction « Fillon » dans les EI et les ETTI
 - exonération CUI-CAE dans les ACI
 - exonération spécifique dans les AI
- les régimes fiscaux applicables sont très variés en fonction du statut juridique de la structure (association, SARL, etc.)

Estimation du coût de financement public hors exos par ETP et par type de structure (2011)



Insertion par l'activité économique : les différents types de structures des SIAE sont diversement fiscalisés

Taux de fiscalisation des structures aux impôts commerciaux

ACI : 6,81 %

AI : 0,6 %

EI : 57,6 %

ETTI : 68,5 %

Les structures peuvent opter à la TVA et l'IS ou pour la TS (règles de la lucrativité appliquée de façon hétérogène)
Incertitude fiscale des structures

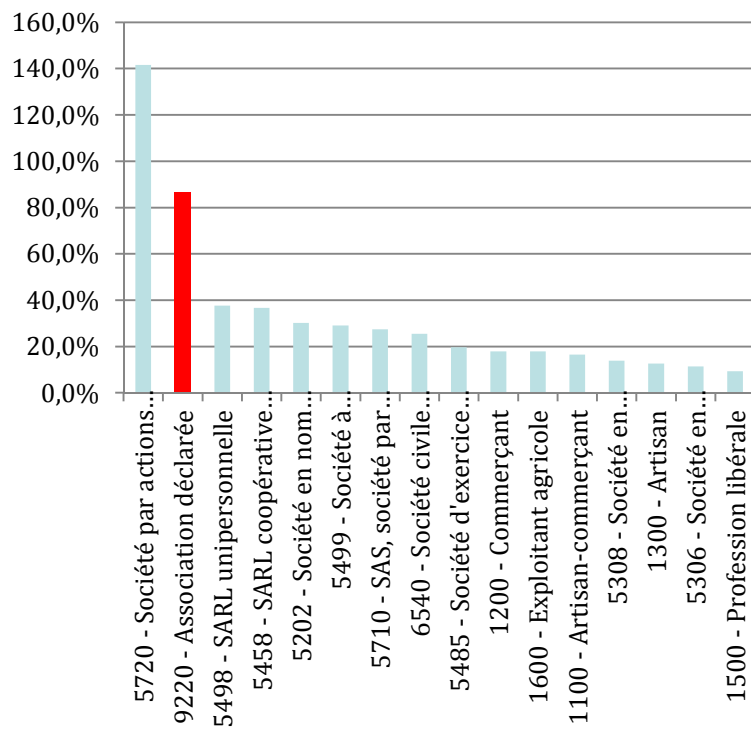
Le CICE s'applique aux structures soumises à l'IS
L'abattement de la taxe sur les salaires s'applique aux autres structures
La concurrence s'exerce entre ces structures et les autres entreprises situées sur le même secteur
La bienveillance fiscale dont bénéficie les structures de l'IAE les avantages par rapport aux entreprises
Par ailleurs le haut niveau de financement public de ces structures doit être pris en compte

- ❑ De 2005 à 2010, 57,6 % des Entreprises d'insertion sont fiscalisées.
- ❑ Sur 273 EI fiscalisées sur toute la période :
 - 79 sont des associations ;
 - 71 sociétés anonymes à responsabilité limitée (SARL) ;
 - 30 SARL unipersonnelles société coopérative ouvrière de production (SCOP) ;
 - 18 associations déclarées d'utilité publique ;
 - 17 sociétés par actions simplifiée ;
 - 16 SARL SCOP ;
 - 12 sociétés anonymes à conseil d'administration ;
 - 30 qui ont un autre statut ;

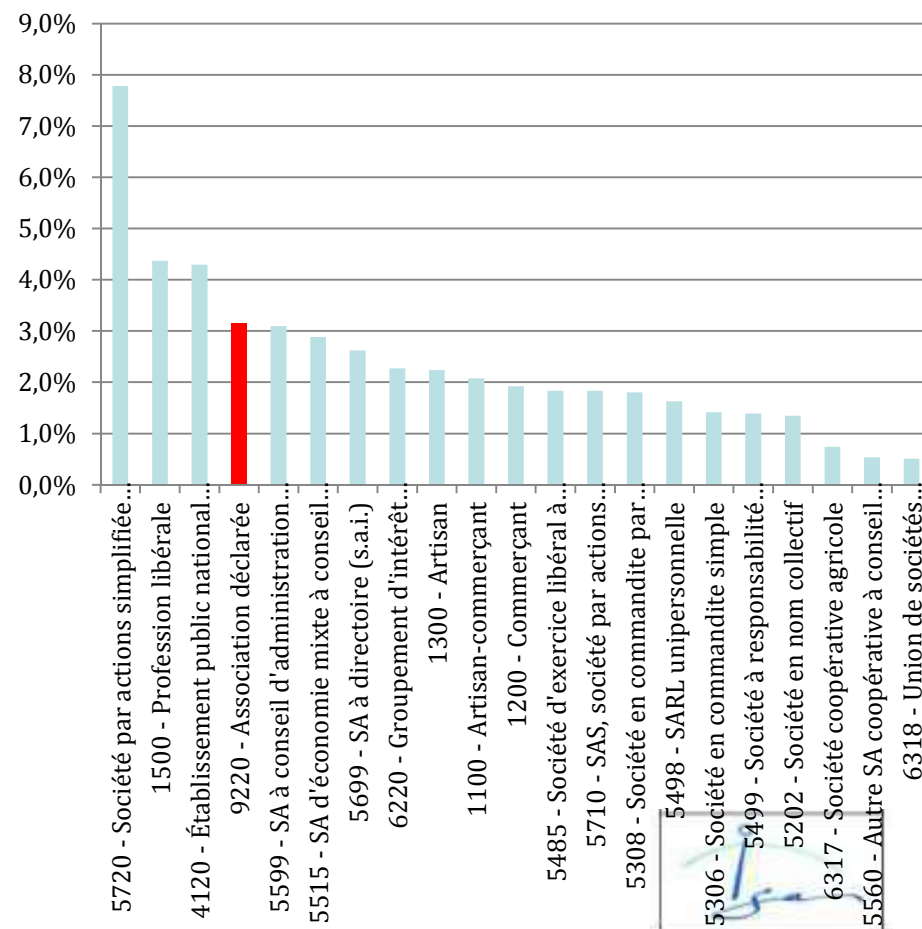
L'assujettissement actuel des associations aux impôts commerciaux montre que celles-ci lorsqu'elles sont fiscalisées ont un niveau d'imposition supérieur aux autres formes juridiques

6,9 % des associations employeurs sont fiscalisées en 2010

Impôts payés / Résultat courant avant impôts par forme juridique en 2010



Impôts payés / chiffres d'affaires nets par forme juridique en 2010



Source : DGFip

La mission formule 20 propositions pour améliorer la fiscalité du secteur privé non lucratif

Créer

Prévoir

Supprimer

Assurer

Mettre en œuvre

Evaluer l'impact

Faciliter Développer

Réactualiser

Redéfinir

Ouvrir

Clarifier et simplifier

Favoriser

Faciliter

Identifier et valoriser

Réexaminer

Supprimer



Proposition n°1 : inclure les associations dans la démarche de simplification de leurs obligations fiscales et administratives

- ❑ **Objectif : Limiter les frais de gestion des associations et le coût pour l'Etat et les collectivités territoriales**
- ❑ Dématérialiser l'ensemble des procédures administratives et fiscales
- ❑ Un portail unique pour l'ensemble des démarches
- ❑ Doter les associations d'outils communs de gestion simple

- ❑ **Méthode : impliquer les acteurs de terrains, les collectivités territoriales, faire appel aux bonnes pratiques (CNVA)**

Coût de la mesure : Faible

Gain de la mesure : Fort (non chiffrable)

Mise en œuvre : 2013 – 2018 , bilan en 2018

Proposition n°2 : Créer un guichet fiscal unique avec une doctrine homogène concernant la lucrativité des activités des structures non lucratives et de leur possibilité de recevoir des dons et d'avoir accès au mécénat

- ❑ **Objectif : sécuriser et donner de la visibilité aux associations sur leur non lucrativité.**
- ❑ **sur le lien entre lucrativité et possibilité de recevoir des dons ou d'avoir accès au mécénat**
- ❑ **Méthode : désignation d'un correspondant régional unique au sein de le DGFIP groupe de travail et Désignation d'un médiateur national**
- ❑ **Ouvrir une réflexion sur la création d'une commission pluridisciplinaire**

Coût de la mesure : faible

Gain de la mesure : dépendra de l'efficacité du dispositif

Mise en œuvre : immédiate, bilan dans 3 ans

Proposition n°3 : Prévoir un allégement spécifique pour les associations non lucratives sur la part de leur chiffre d'affaires correspondant à des marchés publics suite à appel d'offre

- ❑ **Objectif : réduire les effets de la mise en œuvre du CICE sur les grands associations qui remportent des appels d'offres face à des entreprises**
- ❑ ciblage sur les structures associatives en concurrence commerciale avec des structures lucratives bénéficiant du CICE
- ❑ par un abattement sur la taxe sur les salaires équivalent au CICE (6% de la masse salariale des personnels affectés sur cette activité) réduire les distorsions de concurrence
- ❑ **Méthode : Chiffrage définitif sur base ACOSS, et sur estimation du CA liés à des marchés publics**

Coût de la mesure : de 200 à 400 M€

Gain de la mesure : à évaluer

Mise en œuvre : PLF

Proposition n°4 : Fixer un seuil pour les activités lucratives accessoires en pourcentage des activités et/ ou relever le seuil actuel

- ❑ **Objectif : Réévaluer le seuil pour les activités accessoires qui date du PLF 2002 et qui n'a pas évolué depuis.**
- ❑ **Passer le seuil d'activités lucratives exonérées de 60 000 à 80 000 € (estimation : 40 M€)**
- ❑ **Possibilité d'opter pour 5 % d'activité lucrative du chiffre d'affaires (estimation : à chiffrer)**
- ❑ **Enlever le terme « significativement » dans l'instruction sur la lucrativité**
- ❑ **Méthode : Disposition pouvant être mise en œuvre dans le cadre de l'examen des articles de la loi de Finances**

Coût de la mesure : 40 M€

Gain de la mesure : faible

Mise en œuvre : PLF

Proposition n°5 : Supprimer le critère de publicité dans les 4 P

- ❑ **Objectif** : Permettre aux associations non lucratives de communiquer sur leurs activités :
 - ❑ en faisant connaître leur offre au public les plus fragiles ;
 - ❑ en utilisant les nouvelles technologies ;

- ❑ **Méthode** : supprimer le critère de Publicité dans la règle des 4 P (modification de l'instruction fiscale)

Coût de la mesure : néant

Gain de la mesure : lutte contre la pauvreté

Mise en œuvre : 2014

Proposition n°6 : Assurer une neutralité de la fiscalité par rapport à l'organisation choisie, centralisée ou décentralisée

- ❑ **Objectif : ne pas provoquer l'émiettement des structures**
 - ❑ Permettre aux structures de se regrouper et de s'organiser sans les désavantager fiscalement (exemple abattement de la TS)
 - ❑ Ne pas fiscaliser les services rendus entre associations mères et associations filles

- ❑ **Méthode : redéfinir une doctrine**

Coût de la mesure : à délimiter

Gain de la mesure : diminution des frais de gestion, augmentation des salaires bas ou des interventions sur publics vulnérables

Mise en œuvre : PLF

Proposition n°7 : faciliter l'accès aux dons et au mécénat

- ❑ **Objectif : permettre aux structures de diversifier leur source de financement**
- ❑ **Méthode : redéfinir une doctrine**

Coût de la mesure : à délimiter

Gain de la mesure : dynamique du secteur

Mise en œuvre : PLF

Proposition n°8 : Réactualiser les fiches sectorielles, publier un guide méthodologique et renforcer l'appui aux organismes souhaitant sectoriser leurs activités

- ❑ **Objectif : prendre en compte les mutations économiques, sociologiques et commerciales**
- ❑ **Mettre en œuvre un dialogue constructif pour réviser les fiches sectorielles qui le nécessitent entre les représentants des secteurs et l'administration fiscale ;**
- ❑ **Écrire un guide méthodologique compréhensible, simple et accessible permettant aux responsables d'association de comprendre la fiscalité qui est appliquée à leur structure ;**
- ❑ **Permettre de sécuriser les procédures de sectorisation entre activités lucratives et non lucratives**
- ❑ **Méthode : associer les représentants des secteurs à l'élaboration de ces fiches et les publier**

Coût de la mesure : néant

Gain de la mesure : optimiser le consentement à l'impôt

Mise en œuvre : 2014 - 2015, bilan en 2016

Proposition n°9 : Clarifier et simplifier le régime fiscal des subventions aux associations

- ❑ **Objectif** : Eviter une taxation de subvention qui entrent dans la définition de la loi ESS (« Contributions facultatives de toute nature, attribués par les autorités administratives et les organismes chargés de la gestion d'un SPIC, justifiées par un intérêt général et destinées à la réalisation d'une action, d'un projet d'investissement, à la contribution au développement d'activités ou au financement global de l'activité de l'organisme de droit privé bénéficiaire. Ces actions, projets ou activités sont initiés, définis et mis en œuvre par les organismes de droit privé bénéficiaires), et notamment une taxation des aides au poste,
- ❑ **Sécuriser l'attribution des subventions pour les collectivités et les associations**
- ❑ **Méthode** : Rappel du principe de non-taxation et reprise de la définition en instruction fiscale

Coût de la mesure : nul

Gain de la mesure : moins de procédures lourdes de mises en concurrence là où c'est inutile (coût épargné : 7000 à 10 000€/ procédure)

Mise en œuvre : dès l'adoption de la loi ESS

Proposition n°10 : Redéfinir les modalités et le champ d'application des appels à projets et favoriser les délégations de service public en cas de recours aux marchés publics

❑ Objectif :

- ❑ Alléger et simplifier les procédures d'appel à projet issues de la loi HPST pour permettre aux associations d'y candidater plus facilement**
- ❑ En cas de recours à une procédure de marché public, favoriser les délégations de services publics permettant de confier l'exploitation d'une infrastructure/d'un service, à une association en dissociant construction et exploitation**

❑ Méthode : révision de la loi HPST (à l'occasion par exemple de la loi « autonomie ») et élaboration d'un guide

Coût de la mesure : nul

Gain de la mesure : baisse des coûts de procédure + renforcement de la concurrence par les associations

Mise en œuvre : travail avec les associations dans les groupes de travail préparatoires à la loi « autonomie » pour les appels à projet ; création sous l'égide du Comité de suivi de la mission d'un groupe de travail comprenant notamment l'OEAP, le HCVA et les représentants des associations pour la rédaction d'un guide des achats de services sociaux d'intérêt général (dans la lignée du paquet Almunia et de la nouvelle directive marchés publics)

Proposition n°11 : Ouvrir une réflexion pour une application différenciée du code des marchés publics au secteur social et éducatif

❑ Objectif :

- ❑ Favoriser une application du code plus respectueuse des spécificités des organismes d'utilité sociale ou éducatif
- ❑ Promouvoir la notion de SSIG reconnue par le droit communautaire
- ❑ Clarifier les notions de marchés réservés et de clauses sociales

- ❑ **Méthode : création d'un groupe de travail (cf. diapo précédente) pour élaboration d'un guide et de propositions pour la transposition de la directive marchés publics dans le secteur social et éducatif**

Coût de la mesure : nul

Gain de la mesure : renforcement de la concurrence par les associations, clarification des procédures

Mise en œuvre : Mise en place du groupe de travail (cf. diapositive précédente) dès 2014

Proposition n°12 : Faciliter les reprises et les fusions d'associations

- ❑ **Objectif : renforcer la pérennité et la professionnalisation des associations**
- ❑ **Favoriser des regroupements et fusions dans un contexte de financements publics décroissants**
- ❑ **Préserver l'activité exercée par des associations en difficulté financière en favorisant les reprises**
- ❑ **Méthode : application du régime de faveur pour les fusions; création d'un régime approprié pour les reprises**

Coût de la mesure : nul

Gain de la mesure : gains d'efficacité et mutualisations, gains pour les associations et leurs financeurs

Mise en œuvre : révision de l'article 210 C Bis du CGI (LF)

Proposition n°13 : Favoriser l'adoption de conventions collectives unifiées pour un même secteur

- ❑ **Objectif : diminuer les distorsion de concurrence dûes à des niveaux de masse salariale différents**
- ❑ Éviter les distorsions de concurrence entre organismes lucratifs et non lucratifs appartenant à un même secteur
- ❑ Assurer un niveau de compétences et de formation adéquat pour les services aux personnes vulnérables
- ❑ **Méthode : Engager un dialogue entre employeurs lucratifs et non lucratifs d'un même secteur et avec les représentants des salariés ; en cas de blocage, définition de règles communes**

Coût de la mesure : coût pour les employeurs, selon le niveau de protection retenu

Gain de la mesure : amélioration pour les salariés, gain de cotisations

Mise en œuvre : 2014-2015, à décliner selon les secteurs avec fixation de secteurs prioritaires (crèches, services à domicile...)

Proposition n°14 : mettre en œuvre un plan comptable simplifié et commun à toutes les associations

- ❑ **Objectif : simplifier les procédures comptables des associations**
- ❑ **Rendre plus simple la sectorisation et le filialisation des associations**
- ❑ **Pouvoir agréger les comptes et mieux connaître le poids et les évolutions de ce secteur. Pouvoir modéliser des scénarios d'évolution**
- ❑ **Méthode : demander à l'Autorité des normes comptables une harmonisation des plans comptables des associations**

Coût de la mesure : néant

Gain de la mesure : non évaluable

Mise en œuvre : immédiat



Proposition n°15 : Evaluer l'impact du CICE sur les secteurs où une partie des intervenants, notamment les structures non lucratives, est exclu de son bénéfice

- ❑ **Objectif : mesurer les effets de l'application du CICE sur le secteur privé non lucratif**
- ❑ **le comité de suivi du CICE a été installé le 25 juillet 2013 avec deux missions :**
 - ❑ constituer un lieu de concertation et de suivi de la mise en place du CICE
 - ❑ définir les modalités d'une évaluation du CICE, puis en assurer le suivi
- ❑ **Méthode : apporter au comité d'évaluation des éléments sur les problématiques rencontrées par la mission**

Coût de la mesure : néant

Gain de la mesure : connaître l'impact de la mise en œuvre et avoir des éléments objectifs pour les corriger

Mise en œuvre : immédiat

Proposition n°16 : Développer des outils de suivi des aides aux associations et des aides aux entreprises

- ❑ **Objectif : connaître précisément l'efficacité des aides publiques apportées aux associations et aux entreprises**
- ❑ **afin de pouvoir effectuer des comparaisons objectives;**
- ❑ **afin d'en mesurer l'efficacité notamment sociale pour les associations et économiques pour les entreprises;**
- ❑ **afin d'améliorer ou de supprimer les dispositifs inefficaces**

- ❑ **Méthode : s'appuyer sur un comité d'évaluation existant**

Coût de la mesure : néant

Gain de la mesure : potentiellement élevé

Mise en œuvre : 2014

Proposition n°17 : Supprimer la taxe sur les salaires dans les secteurs où elle est financée par l'Assurance maladie

- ❑ Objectif : réduire les coûts de gestion liés à la circularité de la taxe sur les salaires dans le secteur sous tarification soins**
- ❑ Méthode : évaluation de la TS payée par les établissements de santé et EHPAD (pour la partie soins) et compensation par des baisses de dotation**

Coût de la mesure : neutre si compensé par une baisse des dotations

Gain de la mesure : baisse des coûts de gestion, baisse du coût du travail, baisse du taux de prélèvements obligatoires de 0,2 pts (4,4 Mds€)

Mise en œuvre : LFSS 2015

Proposition n°18 : Identifier et valoriser les missions d'intérêt général remplies par le secteur non lucratif et public, par la création de Missions d'intérêt général (MIG) et d'Aides à la contractualisation (AC) pour le secteur médico-social voire les services de soins infirmiers à domicile (SSIAD)

- ❑ **Objectif** : évaluer objectivement et compenser de façon juste les charges de service public supportées par ces secteurs afin de garantir leur solidité financière et la qualité des prestations pour tous sur l'ensemble du territoire
- ❑ **Méthode** : définition préalable en concertation de critères (habilitation majoritaire à l'ASH, actions de prévention, accueil de personnes âgées souffrant de maladies neuro-dégénératives ou de publics socialement exclus...)

Coût de la mesure : 5 à 10% de l'OGD (financement par la contribution additionnelle de solidarité pour l'autonomie)

Gain de la mesure : maîtrise du reste à charge pour les usagers, maîtrise des dépenses pour les financeurs locaux en zone rurale

Mise en œuvre : LFSS

Proposition n°19 : Réexaminer les démarches de convergences tarifaires dans le secteur médico-social

- ❑ **Objectif : Mieux délimiter et chiffrer le coût des missions spécifiques exercées par les secteurs publics et non lucratifs avant d'engager une démarche de convergence tarifaire**
- ❑ **Méthode : suspension immédiate dans l'attente de la mise en place des MIGAC**

Coût de la mesure : 13 M€

Gain de la mesure : nul

Mise en œuvre : dès 2014

Proposition n°20 : Clarifier les régimes d'agrément et d'autorisation des services à domicile en garantissant la compétence pour tous types d'employeurs et reconduction du fonds d'urgence

- ❑ **Objectif** : Éviter des distorsions de concurrence liées à l'accès au marché entre lucratif et non lucratif
- ❑ **Garantir une plus grande professionnalisation des intervenants auprès de personnes vulnérables**
- ❑ **Garantir une maîtrise des tarifs pour les usagers**
- ❑ **Méthode** : en concertation avec les financeurs (conseils généraux), suppression ou révision de l'agrément, éventuellement révision de l'autorisation

Coût de la mesure : augmentation des coûts des employeurs

Gain de la mesure : meilleure maîtrise des tarifs pour les usagers

Mise en œuvre : modification législative, 2014

Monsieur le Député,

Les organismes privés non lucratifs (notamment les associations et fondations) sont des composantes essentielles de l'économie sociale et solidaire et des acteurs majeurs de l'innovation, du progrès et de la cohésion sociale dans notre pays. Les associations sont la forme la plus répandue d'exercice d'activités non lucratives. On en compte 1,3 million, animées par 14 millions de bénévoles et elles emploient 1,8 million de salariés, soit un emploi privé sur dix.

Le secteur privé non lucratif est un partenaire indispensable de l'action des pouvoirs publics, État, collectivités territoriales, établissements publics. Il joue un rôle essentiel dans la création d'emplois et le renforcement du lien social.

Le Gouvernement est attentif à ce que ce secteur puisse apporter, dans les meilleures conditions, sa contribution aux politiques économiques et sociales de la Nation, car il concourt pleinement au nouveau modèle français que le Gouvernement veut promouvoir.

Lors de la discussion à l'Assemblée nationale de la troisième loi de finances rectificative pour 2012, les concertations et les échanges intervenus à l'occasion du vote des premières mesures du Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi ont mis en évidence la problématique du statut particulier, notamment fiscal, du secteur privé non lucratif. Les associations non assujetties à l'impôt sur les sociétés sont hors du champ du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), de par les principes même de cet outil. Certaines options proposées pendant la discussion parlementaire n'ont pas pu être retenues. L'extension du CICE au secteur privé non lucratif, tout comme au secteur public, aurait changé la nature de ce dispositif et représenté un coût insurmontable pour les finances publiques.

C'est pourquoi une mesure d'allègement de la taxe sur les salaires a été proposée par le Gouvernement et adoptée par l'Assemblée nationale pour le secteur associatif. Cette mesure bénéficiera à 40 000 employeurs associatifs.

Les organismes privés sans but lucratif, au sens du droit des associations, sont ceux qui n'ont pas pour objet le partage d'un bénéfice. Ces organismes peuvent, selon leur mode de gestion ainsi que la nature et les conditions d'exercice de leurs activités, être soumis aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés, contribution économique territoriale, taxe sur la valeur ajoutée), si lesdites activités sont considérées comme lucratives au sens du droit fiscal. Par ailleurs, le caractère lucratif, au sens fiscal, des activités d'un organisme, le prive de la faculté de recevoir des dons ouvrant le droit à des avantages fiscaux pour les donateurs. Enfin, le non assujettissement à la TVA des organismes non lucratifs a pour contrepartie leur soumission à la taxe sur les salaires.

Monsieur Jérôme GUEDJ
Député
Assemblée nationale
126 Rue de l'Université
75355 Paris 07 SP

Par ailleurs, de nombreuses études et rapports ont mis l'accent sur les différentiels de charges et la réglementation qui peuvent, dans certains cas, pénaliser les organismes à but non lucratif par rapport aux autres acteurs, publics ou privés.

Je vous confie donc une mission d'analyse et de propositions sur la situation du secteur privé à but non lucratif par rapport à celle des acteurs publics et des acteurs lucratifs, au regard principalement de la fiscalité mais également, pour les organismes qui interviennent dans des champs régulés par les pouvoirs publics (santé, médico-social, enfance, loisirs), des règles de planification, d'autorisation et de tarification.

Vous apprécierez, sur la base de cas-type et d'exemples réels, le poids respectif de la fiscalité des acteurs privés non lucratifs et de celle des acteurs lucratifs.

Vous identifierez les éventuelles distorsions de concurrence que ce différentiel de fiscalité peut entraîner, dès lors qu'une même activité économique est susceptible d'être mise en œuvre par des entités avec ou sans but lucratif et qui relèvent de régimes fiscaux différents. Vous tiendrez compte, dans votre analyse, des effets aujourd'hui produits par la définition doctrinale de la non-lucrativité et du degré de souplesse dont disposent en pratique les organismes.

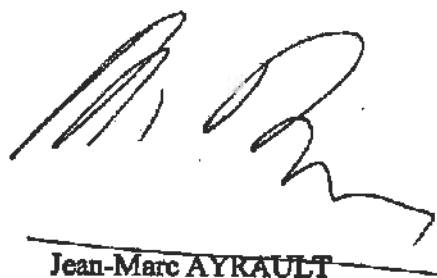
Vous ferez le cas échéant des propositions pour corriger les distorsions identifiées.

Vous pourrez conduire vos travaux à partir d'auditions et des contributions que vous jugerez utiles de recueillir. Pour l'exercice de votre mission, vous pourrez solliciter les administrations compétentes et bénéficierez de l'appui de deux rapporteurs membres respectivement de l'inspection générale des finances et de l'inspection générale des affaires sociales.

Je souhaite que vos conclusions soient remises avant le 1^{er} septembre 2013.

Un décret vous nommera, en application de l'article L.O. 144 du code électoral, parlementaire en mission auprès de M. Pierre MOSCOVICI, ministre de l'économie et des finances, de Mme Marisol TOURAINE, ministre des affaires sociales et de la santé, et de Mme Valérie FOURNEYRON, ministre des sports, de la jeunesse, de l'éducation populaire et de la vie associative. Vous réaliserez cette mission conjointement avec Monsieur Yves BLEIN, député, Monsieur Roland JUANICO, député, et Madame Valérie RABAUD, députée.

Je vous prie de croire, Monsieur le Député, à l'assurance de mes sentiments les meilleurs.



Jean-Marc AYRAULT



MINISTÈRE DES AFFAIRES SOCIALES
ET DE LA SANTÉ
Madame Michèle DELAUNAY
Ministre déléguée chargée des personnes âgées et de
l'autonomie
14 avenue Duquesne
75350 PARIS 07 SP

Nos réf. :
MJD/CZ/029.13

Paris, le 23 janvier 2013.

Madame la Ministre,

Le secteur des services à la personne connaît de réelles difficultés et nous souhaitons attirer votre attention concernant le pacte de compétitivité, décidé par le Gouvernement, qui vient fragiliser encore plus nos structures associatives et nos emplois face au secteur lucratif.

En effet, le Crédit d'Impôt pour la Compétitivité et l'Emploi joue certes un rôle essentiel dans la réduction du coût du travail : il réduit la charge de l'emploi de 4 % en 2013 et 6 % en 2014 pour les entreprises qui sont assujetties à l'impôt sur les résultats de leurs activités. Le coût de cette mesure est financé par le consommateur, par une augmentation de la TVA dès 2014.

Mais ce crédit d'impôt nous semble injuste puisqu'il s'applique aux seules entreprises : les associations de services à domicile n'étant pas soumises aux impôts sur les résultats, elles ne pourront donc pas en bénéficier.

Or les entreprises, qui comme les associations lorsqu'elles délivrent des prestations de maintien à domicile, bénéficient déjà d'une exonération de charges sociales d'URSSAF à hauteur de 100 % des assurances sociales assises sur les salaires. Cette mesure revient pour ces entreprises à bénéficier deux fois d'une réduction de charges sociales sur les mêmes éléments de rémunération des salariés. Ce que, jusqu'à présent la Direction de la Sécurité Sociale interdisait à juste raison.

Dans sa 3^{ème} loi de finances rectificative pour 2012, le Parlement a adopté une mesure de compensation en portant l'abattement de la taxe sur les salaires à 20 000 € par association, limitant sa portée sur les 20 premiers salariés.

Cette mesure est insuffisante par rapport à l'avantage accordé aux entreprises de grande taille.

Nous demandons donc une application stricte des textes de sécurité sociale qui interdisent une exonération de charges sociales sur des éléments de rémunération déjà exonérés. Par ailleurs, l'application d'un abattement de la taxe sur les salaires calculé en pourcentage de la masse salariale à hauteur de 7,2 % permettrait de garantir une équité entre les structures commerciales et les associations.

Une application dès 2013 permettrait de conserver l'unité de traitement entre les entreprises et les associations.

Nous vous prions de croire, Madame la Ministre, à l'expression de notre haute considération.

Marie-Josée DAGUIN
Présidente



personas

PACTE DE COMPETITIVITE

Position de l'Union nationale ADMR – 22 janvier 2012

Le pacte de compétitivité décidé par le gouvernement prévoit un ensemble de mesures qui visent à redonner à la France une position plus favorable dans l'économie mondiale. Ce dont nous nous félicitons.

Notre mouvement, l'ADMR, regroupe aujourd'hui plus de 3 335 associations et aide quotidiennement près de 717 000 bénéficiaires dont plus de 500 000 sont dépendants de par leur grand âge ou de par leur handicap, 104 500 salariés et 110 000 bénévoles les accompagnent au quotidien afin que nos missions puissent s'accomplir au meilleur coût au regard des finances publiques mais également dans des conditions de bien-être pour les bénéficiaires de notre action que nous confie les Conseil généraux, notamment. Nous n'intervenons naturellement que sur le territoire national.

Parmi les mesures phares du pacte de compétitivité, le Crédit d'Impôt pour la Compétitivité et l'Emploi joue un rôle essentiel dans la réduction du coût du travail, il réduit la charge de l'emploi de 4 % en 2013 et 6 % en 2014 pour les entreprises qui sont assujetties à l'impôt sur les résultats de leurs activités. Le coût de cette mesure est financé par le consommateur, par une augmentation de la TVA dès 2014.

Ce crédit d'impôt nous semble correspondre à un besoin ciblé des entreprises pour retrouver des marges de manœuvre et conquérir de nouveaux marchés. Il nous semble cependant injuste, qu'il s'applique aux seules entreprises, les associations de services à domicile n'étant pas soumises aux impôts sur les résultats, elles ne pourront donc pas en bénéficier.

Or les entreprises comme les associations, lorsqu'elles délivrent des prestations de maintien à domicile, bénéficient déjà d'une exonération de charges sociales d'URSSAF à hauteur de 100 % des assurances sociales assises sur les salaires. Cette mesure signifie que ces entreprises vont bénéficier deux fois d'une réduction de charges sociales sur les mêmes éléments de rémunération des salariés. Ce que, jusqu'à présent la Direction de la Sécurité Sociale interdisait à raison.

Dans sa 3^{ème} loi de finances rectificative pour 2012, le Parlement a adopté une mesure de compensation en portant l'abattement de la taxe sur les salaires à 20 000 € par association, limitant sa portée sur les 20 premiers salariés. Cette mesure est insuffisante par rapport à l'avantage accordé aux entreprises de grande taille. Pour deux structures employant l'équivalent de 20 salariés à temps plein l'écart de prix en faveur des entreprises est de l'ordre de 42 centimes d'euros par heure d'intervention, l'écart grandira entre les structures dès l'instant où l'association aura atteint la limite de l'abattement de la taxe sur les salaires (20 000 euros), c'est-à-dire vers le 22^{ème} salarié employé à temps plein.

Ce que nous demandons :

Une application stricte des textes de Sécurité Sociale qui interdisent une exonération de charges sociales sur des éléments de rémunération déjà exonérés.

Par ailleurs un relèvement plus important de l'abattement de la taxe sur les salaires ou calculé en pourcentage de la masse salariale sans limitation de montant permettrait de garantir une équité entre les structures commerciales et les associations. Le taux pourrait se situer autour de 7,2 % de la masse salariale.

Pour conserver l'unité de traitement entre les entreprises et les associations, nous demandons une application dès 2013.

TOTAL DE LA CLASSE 7	656 169	656 169	656 169
----------------------	---------	---------	---------

Résultat	15 782	15 782	15 782
Impôt sur les sociétés	-5 660	-5 660	-5 660
Crédit d'impôt / masse salariale		16 356	24 534
Résultat net après impôts	10 122	26 478	34 656

TOTAL DE LA CLASSE 7	961 873	961 873	961 873
----------------------	---------	---------	---------

Résultat	21 684	21 684	21 684
Impôt sur les sociétés	-7 627	-7 627	-7 627
Crédit d'impôt / masse salariale		23 976	35 965
Résultat net après impôts	14 057	38 033	50 022

TOTAL DE LA CLASSE 7	2 001 349	2 001 349	2 001 349
----------------------	-----------	-----------	-----------

Résultat	44 477	44 477	44 477
Impôt sur les sociétés	-14 824	-14 824	-14 824
Crédit d'impôt / masse salariale		49 906	74 859
Résultat net après impôts	29 653	79 559	104 512

	Association 1 : 22,94 ETP	
	Abattement à 6 002 €	Abattement à 20 000 €
	2 013	2014
Résultat	150	14 148
Prix de revient	19,14 €	18,73 €
Gains sur les tarifs	-	0,41 €

	Association 2 : 33,63 ETP	
	Abattement à 6 002 €	Abattement à 20 000 €
	2 013	2014
Résultat	6 001	19 999
Prix de revient	19,00 €	18,73 €
Gains sur les tarifs	-	0,28 €

	Structure commerciale 1 : 22,94 ETP		
	sans crédit d'impôt et TVA à 5,5 %	avec crédit d'impôt et tva à 5,5 %	avec crédit d'impôt et tva à 5 %
	2013	2013	2014
Résultat	15 782	15 782	15 782
Impôt sur les sociétés	-5 660	-5 660	-5 660
Crédit d'impôt		16 356	24 534
		4%	6%
Résultat net	10 122	26 478	34 656
Prix de revient ht	18,63 €	18,16 €	17,92 €
TVA 5,5 %	1,02 €	1,00 €	0,90 €
Prix de vente TTC	19,66 €	19,16 €	18,82 €
Gain sur les tarifs	-	0,50 €	0,84 €

	Structure commerciale 1 : 33,63 ETP		
	sans crédit d'impôt et TVA à 5,5 %	avec crédit d'impôt et tva à 5,5 %	avec crédit d'impôt et tva à 5 %
	2013	2013	2014
Résultat	21 684	21 684	21 684
Impôt sur les sociétés	-7 627	-7 627	-7 627
Crédit d'impôt		23 976	35 965
		4%	6%
Résultat net	14 057	38 033	50 022
Prix de revient ht	18,66 €	18,19 €	17,95 €
TVA 5,5 %	1,03 €	1,00 €	0,90 €
Prix de vente TTC	19,69 €	19,19 €	18,85 €
Gain sur les tarifs	-	0,50 €	0,84 €

	Structure commerciale 3 : 70 ETP		
	sans crédit d'impôt et TVA à 5,5 %	avec crédit d'impôt et tva à 5,5 %	avec crédit d'impôt et tva à 5 %
	2013	2013	2014
Résultat	44 477	44 477	44 477
Impôt sur les sociétés	-14 824	-14 824	-14 824
Crédit d'impôt		49 906	74 859
		4%	6%
Résultat net	29 653	79 559	104 512
Prix de revient ht	18,66 €	18,19 €	17,95 €
TVA 5,5 %	1,03 €	1,00 €	0,90 €
Prix de vente TTC	19,69 €	19,19 €	18,85 €
Gain sur les tarifs	-	0,50 €	0,84 €

ASSOCIATION 1		22,94	
ETP		34 366	
INTERVENTIONS EN HEURE		Abattement à 6002 €	Abattement à 20 000 €
60610	Eau, EDF, Chauffage	650	650
60632	PETITS EQUIPEMENTS	320	320
60641	Fournitures de bureau	750	750
60642	Fournitures informatiques	150	150
Solde de la classe 60		1 870	1 870

6135	LOCATIONS MOBILIERES	6 000	6 000
6155	ENTRETIEN REPARATION MOBILIER	120	120
6156	Maintenance	877	877
6181	Documentation generale	171	171
61851	Frais de Conseil et de Bureau	83	83
61852	FRAIS D' ASSEMBLEE GENERALE	206	206
Solde de la classe 61		7 456	7 456

6214	PERSONNEL DETACHE PRETE ASSO	1 151	1 151
62511	DEPLACEMENTS PERS. INTGERVENT	51 057	51 057
62513	DEPLACEMENTS BENEVOLES	425	425
6263	AFFRANCHISSEMENTS	475	475
6265	TELEPHONE	956	956
6278	Autres Frais sur Prest. Serv.	155	155
62811	COTISATIONS FEDERALES	79 111	79 111
62816	COTISATIONS STATUTAIRES	200	200
6284	Frais de formation	4 100	4 100
Solde de la classe 62		137 629	137 629

6311	Taxe sur les Salaires	18 130	4 132
6334	Effort Construction	1 840	1 840
6333	Formation professionnelle	8 587	8 587
Solde de la classe 63		28 557	14 559

6411	Salaires et Appointements	408 898	408 898
6451	COTISATIONS SECURITE SOCIALE	16 868	16 868
64531	RETRAITE AG2R OU AUTRES	22 985	22 985
64532	PREVOYANCE AG2R OU AUTRES	12 057	12 057
6454	cotisations aux assedic	17 583	17 583
6475	Medecine du Travail	3 229	3 229
Solde de la classe 64		481 621	481 621

6541	CREANCES DE L'EXERCICE	120	120
6544	CREA EXERCICES ANTERIEURS	84	84
Solde de la classe 65		204	204

6615	Autres Charges Financieres	50	50
670	Charges exceptionnelles	111	111
681	Dotations	192	192
Solde de la classe 6		657 690	643 692

7061	USAGERS	567 914	567 914
7063	Organismes Financiers	87 904	87 904
TOTAL DE LA CLASSE 70		655 818	655 818

756	Cotisations des Adherents	1 672	1 672
772	Pr. Except. s/Exerc. Anterieur	351	351

TOTAL DE LA CLASSE 7		657 841	657 841
Résultat		0	0
		150	14 148

ASSOCIATION 2		33,63	
ETP		50 378	
INTERVENTIONS EN HEURE		Abattement à 6002 €	Abattement à 20 000 €
60610	Eau, EDF, Chauffage	650	650
60632	PETITS EQUIPEMENTS	320	320
60641	Fournitures de bureau	800	800
60642	Fournitures informatiques	200	200
Solde de la classe 60		1 970	1 970

6135	LOCATIONS MOBILIERES	6 000	6 000
6155	ENTRETIEN REPARATION MOBILIER	120	120
6156	Maintenance	877	877
6181	Documentation generale	171	171
61851	Frais de Conseil et de Bureau	83	83
61852	FRAIS D' ASSEMBLEE GENERALE	206	206
Solde de la classe 61		7 457	7 457

6214	PERSONNEL DETACHE PRETE ASSO	1 688	1 688
62511	DEPLACEMENTS PERS. INTGERVENT	74 761	74 761
62513	DEPLACEMENTS BENEVOLES	623	623
6263	AFFRANCHISSEMENTS	696	696
6265	TELEPHONE	1 401	1 401
6278	Autres Frais sur Prest. Serv.	227	227
62811	COTISATIONS FEDERALES	115 970	115 970
62816	COTISATIONS STATUTAIRES	200	200
6284	frais de formation	5 050	5 050
Solde de la classe 62		200 617	200 617

6311	Taxe sur les Salaires	25 363	11 365
6334	Effort Construction	2 697	2 697
6333	Formation professionnelle	12 588	12 588
Solde de la classe 63		40 648	26 650

6411	Salaires et Appointements	599 412	599 412
6451	COTISATIONS SECURITE SOCIALE	24 728	24 728
64531	RETRAITE AG2R OU AUTRES	33 694	33 694
64532	PREVOYANCE AG2R OU AUTRES	17 674	17 674
6454	cotisations aux assedic	25 775	25 775
6475	Medecine du Travail	4 734	4 734
Solde de la classe 64		706 017	706 017

6541	CREANCES DE L'EXERCICE	176	176
6544	CREA EXERCICES ANTERIEURS	124	124
Solde de la classe 65		299	299

668	Autres Charges Financieres	50	50
670	Charges exceptionnelles	111	111
681	Dotations	192	192
Solde de la classe 6		957 360	943 362

7061	USAGERS	832 492	832 492
7063	Organismes Financiers	128 866	128 866
Solde de la classe 70		961 358	961 358

756	Cotisations des Adherents	1 488	1 488
772	Pr. Except. s/Exerc. Anterieur	515	515

TOTAL DE LA CLASSE 7		963 361	963 361
Résultat		6 001	19 999



www.adie.org

le microcrédit
pour créer sa boîte

La Présidente

Monsieur Jérôme Guedj
Député de l'Essonne
Assemblée nationale
126 rue de l'Université
75355 Paris 07 SP

CDS/JG/CBX

Paris, le 27 juin 2013

Objet : CICE/Réduction de la taxe sur les salaires pour les associations les plus pourvoyeuses d'emplois.

Monsieur le Député,

Dans le cadre de la mission sur la fiscalité des organismes privés non lucratifs, je souhaite attirer votre attention sur le cas des organismes privés non lucratifs qui, comme l'Adie, contribuent à la création d'emplois et à la lutte contre les exclusions.

L'Adie, association constituée de 454 salariés (97% de CDI) et dont l'activité de microcrédit a permis la création indirecte de 9 492 emplois en 2012, est l'un des grands employeurs de l'économie sociale et solidaire. A ce titre, l'association s'est engagée au côté du gouvernement en faveur de la bataille pour l'emploi en ratifiant un accord-cadre permettant de recruter 60 emplois d'avenir à l'horizon 2014.

Comme vous le savez, les salaires représentent près de 3/4 des budgets associatifs, et si l'emploi associatif croissait jusqu'ici deux fois plus vite que le reste de l'emploi privé, les associations les plus pourvoyeuses d'emplois connaissent depuis 2010 un affaiblissement de cette dynamique, consécutif des effets de la fragilisation de leur financement et d'une hausse du coût du travail salarié. Ainsi, malgré une demande de la part du gouvernement d'une intervention accrue des acteurs de l'économie sociale et solidaire, les récentes mesures prises en faveur de l'économie concurrentielle risquent d'accroître plus encore cette tendance.

En effet, le mode de gestion et la nature des conditions d'exercice de leurs activités ont pour conséquence que les organismes privés non lucratifs sont non passibles de l'impôt sur les sociétés (IS). En ce sens, ils ne peuvent pas bénéficier du crédit d'impôt « compétitivité-emploi » qui leur permettrait de diminuer le coût du travail salarié. De plus, l'abattement de la taxe sur les salaires de 6 002 euros à 20 000 euros en 2014 est ciblé sur les plus petites structures associatives et n'impactera pas les associations les plus pourvoyeuses d'emploi au contraire de la future hausse de la TVA qui, elle, aura une conséquence directe sur le coût de leurs charges externes. Pour l'Adie, association employant 454 salariés, l'exclusion du dispositif d'aide fiscale représente entre 450 000 et 500 000 euros en 2013 et plus de 700 000 euros en 2014, soit l'équivalent de la création de près de 50 ETP en deux ans.

1/2

Afin que soient accordés aux associations les plus pourvoyeuses d'emplois les moyens de contribuer pleinement aux nouveaux modèles de croissance que le gouvernement est en train de mettre en place, nous proposons d'élargir le périmètre des bénéficiaires de l'allègement de la taxe sur les salaires afin que les "grandes associations" bénéficient d'une réduction de la taxe sur les salaires équivalente à celle dont elles bénéficieraient avec le CICE. Dans un premier temps, le bénéfice de cet élargissement pourrait être ciblé sur les associations reconnues d'utilité publique ou bénéficiaires du futur label de l'ESS.

Restant à votre entière disposition pour toute demande d'information complémentaire, je vous prie, Monsieur le Député, d'agréer l'expression de ma haute considération.

*Bien amicalement,
Cette initiative est félicitable
en ce qu'elle concerne les associations*



Catherine Barbaroux

PJ : Monsieur Yves Blein, Député du Rhône
Monsieur Laurent Granguillaume, Député de la Côte-d'Or
Monsieur Régis Juanico, Député de la Loire

COMMISSION PARLEMENTAIRE en MISSION de Monsieur le Député Jérôme GUEDJ

Audition de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

23 juillet 2013

Représentants de la CNCC :

Yannick Ollivier, Président de la Commission Développement

Philippe Guay, Vice-Président du Groupe de travail Associations, Fondations et Fonds de dotation

1 – Difficultés pour valider le principe de non assujettissement des associations au régime fiscal des impôts de droit commun

. Associations à activités multiples : Dans le cadre de sa mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes doit prendre connaissance du positionnement fiscal de l'organisme et de l'éventuelle sectorisation mise en place. Le risque de remise en cause de cette sectorisation ou, plus grave encore, de l'exonération fiscale complète de l'organisme peut emporter des conséquences financières significatives que le commissaire aux comptes se doit d'apprécier avant d'exprimer son opinion sur les comptes annuels.

. Dans le cadre de la documentation de son dossier, le commissaire aux comptes est parfois amené à constater certaines disparités dans le traitement fiscal d'un organisme par l'administration, par comparaison avec le traitement adopté ou retenu pour d'autres organismes dont la situation et l'activité sont similaires. L'évolution de la doctrine fiscale infléchie par l'instruction du 15 septembre 1998 (issue du rapport Goulard) avait pour but, entre autres, de permettre une plus grande équité de traitement des différentes situations fiscales des associations. Après plus de dix années de mise en œuvre de cette nouvelle doctrine, il convient d'apprécier que les règles mises en place ont été largement adoptées par le secteur associatif dans son ensemble. Ainsi, la démarche pédagogique et le raisonnement en trois étapes (et la règle des 4P) sont bien compris tant par les dirigeants du secteur associatif que par les conseils dont ils s'entourent. Nous regrettons que la publication initiale des fiches techniques par secteurs d'activités n'ait pas été reprise par le Ministère de l'Economie et des Finances car ces fiches constituaient des points de repères essentiels pour apprécier la situation fiscale particulière à certaines activités ou situations.

De même, la notion de prépondérance entre activités lucratives et activité non lucratives reste trop imprécise et laisse encore trop souvent la porte ouverte à des situations d'insécurité voire des contestations.

Propositions :

. *Veiller à maintenir une application homogène de la doctrine fiscale dans les différents centres des impôts.*

. *Réviser, actualiser et remettre en ligne la diffusion des fiches techniques par secteurs d'activités.*

. *Maintenir la présence des correspondants départementaux associatifs dans les CDI et assurer leur niveau de qualification destiné à favoriser un dialogue constructif avec les organismes qui souhaitent obtenir des positions claires de l'administration.*

2 – Stratégie d’optimisation fiscale et risque de requalification d’abus de droit

La « non application » du CICE aux organismes non fiscalisés crée une situation de distorsion de concurrence entre deux entités qui exercent la même activité sous des formes juridiques différentes. Cette situation est d’autant plus criante dès lors que ces activités (comme l’aide à domicile ou la gestion d’établissements pour personnes âgées) connaissent actuellement des difficultés évidentes d’équilibre économique.

Dès lors, une association non fiscalisée pourra être tentée de « se fiscaliser » (en « cassant un des éléments de la gestion désintéressée – Première étape de la démarche doctrinale – par exemple) aux seules fins de pouvoir bénéficier du CICE.

La CNCC s’interroge si, à posteriori, une telle démarche dite de « stratégie fiscale » ne serait pas susceptible d’être qualifiée d’abus de droit par l’administration, dans le cadre d’un contrôle.

Par ailleurs, l’aménagement de l’abattement de la taxe sur les salaires nous permet d’observer des situations disparates selon le mode organisationnel choisi par certains organismes selon qu’ils sont centralisés au sein d’une seule et même structure associative ou regroupant plusieurs associations de nature juridique distinctes alors qu’ils évoluent sur le même champ d’activité (exemples de La Croix-Rouge française, du Secours Catholique et du Secours Populaire français, ..).

Propositions :

. Permettre l’accès au dispositif du CICE des organismes qui exercent une activité similaire à celle exercée par des entreprises qui interviennent dans le champ concurrentiel. Revoir, dans ce cas, le calcul de la taxe sur les salaires qui leur est applicable et supprimer l’abattement réservé aux associations non fiscalisées.

3 – Les subventions

- . Certaines subventions de fonctionnement correspondent en fait à des prestations de services rendues à la collectivité. Elles sont plutôt assimilées à des commandes publiques.
- . Bien que des efforts soient fournis par les différents services commanditaires, nous observons encore fréquemment de nombreuses imprécisions dans la rédaction des conventions de subventionnement, sources de nombreuses interrogations quant à leur traitement juridique, fiscal et comptable : quelle est la nature de la subvention ? Quelle période couvre la subvention ? Comment valoriser une aide en nature ?
- . La difficulté, bien souvent, consiste à déterminer si la subvention permet de financer une prestation de services (générale ou individualisée au bénéfice d'un tiers) ou destinée à couvrir un ensemble de frais de fonctionnement.

Proposition :

. Recommander que soit adopté un cadre favorisant une rédaction plus précise des conventions de subventionnement prenant en compte les problématiques fiscales engendrées par l'octroi de subventions aux associations.

4 - Cas des organismes fédérés

. L'article 261 B du CGI permet à des associations non fiscalisées évoluant dans un contexte d'union ou de fédération de bénéficier de refacturations de services fédératifs (services centralisés, par exemple) sans être assujettis à la TVA. Dès lors qu'un ou plusieurs adhérents (des associations en l'occurrence) évolueraient vers une « fiscalisation » pour bénéficier des dispositions du CICE, par exemple, cela risquerait d'entraîner *de facto* la rupture des conditions de l'article 261 B du CGI (au-delà d'une limite tolérée de 20% par l'administration fiscale).

. La préoccupation de la CNCC sur le cas d'espèce porte sur la difficulté que le commissaire aux comptes de la fédération peut rencontrer dans l'appréciation et le maintien de cette condition fiscale car il n'a pas de légitimité à exercer un contrôle sur les entités fédérées. Sauf à ce qu'un texte légal instaure une obligation d'établir des comptes combinés à l'instar de ce que le législateur a prévu pour les organisations syndicales et professionnelles.

Proposition :

. Recommander que l'établissement et la publication de comptes combinés et/ou consolidés soit rendus obligatoires pour les groupements, fédérations et unions d'associations dès lors que ceux-ci rendent des services fédératifs centralisés ou redistribuent des financements publics ou en provenance de l'union européenne à leurs adhérents.

5 - Divers

. **Modification de l'article 206.1 bis du CGI** : Reprendre les attendus de l'amendement I-234 du 16 octobre 2009 (loi de finances pour 2010) pour augmenter le plafond des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre des activités lucratives, le porter de 60 000 à 80 000 euros et l'indexer sur l'indice des prix à la consommation publié au 1^{er} janvier de l'année précédente. Ou en modifier son contour en adoptant un mode de calcul basé sur un pourcentage des recettes globales de l'organisme, ce qui donnerait ainsi plus d'élasticité au dispositif. Compléter cet aménagement en apportant une précision réglementaire ou doctrinale sur la définition de prépondérance des opérations lucratives entraînant la fiscalisation complète de l'organisme.

. **Modification de l'article 257-8°-1 a du CGI** : Afin de rectifier le régime du mécénat pour les dons en nature réalisés par les entreprises, il conviendrait de modifier l'article 257-8°-1 a du CGI pour disposer que ces opérations constituent une exception à la règle d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée. En effet, les dons en espèces bénéficient de régimes fiscaux avantageux dès lors qu'ils s'adressent à des organismes limitativement énumérés à l'article 238 bis du CGI sans en attendre une contrepartie. Il n'en est pas de même s'agissant du mécénat en nature.

A l'époque où le mécénat entrepreneurial prend de plus en plus de sens dans notre société, cet archaïsme fiscal incite plutôt à détruire les biens en nature susceptibles d'être dirigés vers des personnes dans le besoin ou des populations en grande détresse qu'à les donner et freine ainsi la chaîne vertueuse de la philanthropie.

. **Modification de l'article 1679 A du CGI** : Les dispositions de l'article 1679 A du CGI qui dispose d'un abattement annuel sur la taxe sur les salaires au bénéfice des associations, syndicats et certaines mutuelles, ne s'appliquent pas aux fonds de dotation. En effet, la Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 qui instaure les fonds de dotation a omis d'adapter les dispositions de l'article 1679 A du CGI à ce nouveau type de structure juridique à but non lucratif. Les fonds de dotation sont des organismes qui présentent, au sens fiscal, des similarités de fonctionnement évidentes avec les associations et fondations. Ils peuvent être employeurs. La situation actuelle crée une distorsion et une situation inéquitable de ces organismes au regard du dispositif d'abattement sur la taxe sur les salaires dont ils seraient en droit de bénéficier.



Comité National des Entreprises d'Insertion

18,20 rue Claude Tillier
75012 Paris
Tél : 01 53 27 34 80
Fax : 01 53 27 34 84
Courriel : cnei@cnei.org
Web : www.cnei.org

Paris, le 20 juin 2013

Ministère de l'Economie
Services fiscaux

Objet : modalités de calcul du Crédit d'impôt compétitivité emploi pour les entreprises d'insertion (EI) et entreprises de travail temporaire d'insertion (ETTI).

Madame, Monsieur,

Le Comité National des Entreprises d'Insertion rassemble des entreprises dont le projet social est de favoriser l'accès à l'emploi durable des personnes en difficultés sociale et professionnelle.

Nos entreprises regardent de très près le dispositif du Crédit d'impôt compétitivité emploi et la latitude qui sera ainsi donnée sur les mécanismes d'investissements et de recrutement.

L'instruction fiscale n°BOI-BIC-RICI-10-150 sur le CICE mentionne que « *l'aide financière de l'Etat accordée aux contrats aidés [...] doit être déduite de l'assiette du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, pour son montant total accordé au titre de l'année civile.* »

Les entreprises de travail temporaire d'insertion (ETTI) ont un financement pour l'accompagnement, et sont sans ambiguïté non concernées par la disposition précitée.

Les entreprises d'insertion (EI) qui utilisent le contrat à durée déterminée dit d'insertion, ont un financement au poste d'insertion, qui n'entre pas dans la catégorie des contrats aidés. Nous en concluons que l'« aide aux postes » n'est pas à déduire de l'assiette du crédit d'impôt (CICE).

Pour rappel, l'aide aux postes, par Équivalent Temps Plein, concoure au financement du coût du travail pour l'ensemble de ses déterminants et des moyens mis en œuvre pour l'accueil et l'accompagnement des salariés en insertion agréés par Pôle emploi.

Nous souhaiterions avoir confirmation de notre analyse et ainsi sécuriser la mise en œuvre du dispositif au sein des entreprises d'insertion.

Nous vous prions d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de nos sincères salutations.

Manuel HAUVILLE
Chargé de mission appui financier au CNEI

Le projet de loi portant reconnaissance et développement de l'économie sociale et solidaire a fait l'objet d'une concertation parmi les acteurs du secteur. Une version a été transmise au Conseil d'Etat, pour une présentation au Conseil des ministres en juillet et un dépôt à l'assemblée en septembre 2013.

Le CNEI a transmis une contribution écrite au ministère délégué à l'ESS sur la base de la version du projet de loi en date du 27 mai 2013, suivie de plusieurs rencontres avec le cabinet afin de déclinier les positions. La présente note reprend les éléments de cette contribution, actualisés selon les dispositions du projet de loi dans sa version du 13 juin 2013.

- **Les EI/ETTI appartiennent à l'ESS** - Les entreprises d'insertion (EI) et entreprises de travail temporaire d'insertion (ETTI) partagent depuis toujours les valeurs d'utilité sociale, de plus-value sociétale et de cohésion territoriale défendue par l'ESS. Leur appartenance à l'ESS repose sur la finalité sociale de leur projet : l'insertion sociale et professionnelle des personnes éloignées de l'emploi. Elles bénéficient ainsi de droit de l'agrément « entreprises solidaires » en sens actuel de l'article L.3332-17 du Code du travail. L'insertion par l'activité économique (IAE) est un des moteurs de l'ESS.
- **Les EI/ETTI s'inscrivent dans le droit commun** - Les EI/ETTI sont des entreprises à finalité sociale inscrites dans le droit commun. Droit commun des entreprises (les EI/ETTI sont des TPE/PME inscrites au cœur du marché concurrentiel et soumises aux mêmes règles fiscales, juridiques et économiques que toute entreprise classique) et droit commun pour le salarié (qui détient les mêmes droits et obligations qu'un salarié classique en application des règles conventionnelles propres au secteur d'activité). Les entrepreneurs d'insertion revendiquent le fait que le meilleur moyen d'accompagner des personnes en difficulté vers l'emploi est la mise en situation de travail dans une entreprise de production ou de mise à disposition, et non sur un marché parallèle régi par des règles spécifiques.
- **Points de vigilance sur le projet de loi-cadre ESS :**
 - Le CNEI propose que le projet de loi présume de **l'appartenance des entreprises de l'IAE au secteur de l'ESS**, dès lors que leur conventionnement par l'Etat garantit la finalité sociale et solidaire de leur activité (Article 1).
 - Le CNEI propose de préciser les **dispositions relatives aux prélèvements d'une fraction des bénéfices et à l'interdiction du rachat par la société d'actions ou de parts sociales** qui, dans leur formulation actuelle, sont possiblement contraires aux règles protectrices du droit de propriété tant au plan interne qu'au plan européen, sujettes à interprétation et susceptibles d'être à l'origine d'une certaine insécurité juridique pour les entreprises (Article 1, II, b).
 - Le CNEI propose de maintenir l'accès aux **dispositifs locaux d'accompagnement** (dispositif d'appui et de conseil aux structures qui développent des activités d'utilité sociale créatrices d'emploi) à toutes les entreprises agréées entreprises solidaires, sur le modèle actuel, sans restriction aux seules associations, mutuelles, fondations et coopératives (Article 13).
 - Le CNEI propose de ne pas faire référence à des **marchés réservés** pour une catégorie de structures, incompatible avec l'inscription des EI/ETTI dans le droit commun du marché concurrentiel, mais de développer les marchés privilégiant la mise en œuvre d'actions favorisant l'insertion sociale et professionnelle des personnes handicapées ou défavorisées (Articles 10 et 11).



croix-rouge française

Humanisons la vie

De : Croix-Rouge française

A : Mme Adeline ROUZIER DEROUBAIX,
M. Vincent CLAUDON

Paris, le 18 juillet 2013

Compléments d'information suite à l'audition du 11 juillet dernier

(En réponse aux questions posées)

Globalement, la Croix-Rouge française considère que les dernières mesures fiscales ne sont pas favorables au secteur associatif.

1° Les réductions de charges sociales du système général

Pour notre activité d'aide à domicile prestataire, nous appliquons les réductions de charges sociales sur les heures d'intervention réalisées auprès des personnes dites « fragiles ».

La liste est fixée par le code de la sécurité sociale : cf tableau ci-dessous.

Cela représente 91% de l'activité SAADP (Service d'Aide A Domicile Prestataire)

Pour ces heures dites « exo SAAD », la réduction du taux de charges patronales est de 28,20%.

Pour les autres heures, la Croix-Rouge française applique l'exonération Fillon qui représente une réduction du taux de charges patronales de 18,00% (calcul sur la base du salaire moyen des aides à domicile 1492 € brut mensuel, soit 19.400€ annuel).

L'intervention auprès d'un public fragile permet donc de bénéficier d'une baisse de charges patronales de l'ordre de 10 points (différentiel entre 28% et 18%).

Ces réductions de charges s'appliquent à tous les acteurs économiques, à ceux du secteur marchand comme aux associations, donc ne nous donnent aucun avantage financier concurrentiel.

Publics ouvrant droit à exonération pour les heures « Aide à domicile » effectuées auprès de ceux-ci

Libelle métier	Référence Code de la sécurité sociale (Article L241-10) *
Personne de + 70 ans sans prise en charge	Personnes ayant atteint un âge déterminé et dans la limite, par foyer, et pour l'ensemble des rémunérations versées, d'un plafond de rémunération fixé par décret
Personne de + 60 ans hors APA avec ou sans PeC, pour actes ordinaires de la vie	Personnes se trouvant, dans des conditions définies par décret, dans l'obligation de recourir à l'assistance d'une tierce personne pour accomplir les actes ordinaires de la vie, sous réserve d'avoir dépassé un âge fixé par décret.
Personne bénéficiaire de l'APA	Des personnes remplissant la condition de perte d'autonomie prévue à l'article L. 232-2 du code de l'action sociale et des familles, dans des conditions définies par décret.
Personne handicapée (PCH, ACTP et majoration tierce personne)	Personnes titulaires : - soit de l'élément de la prestation de compensation mentionnée au 1° de l'article L. 245-3 du code de l'action sociale et des familles ; - soit d'une majoration pour tierce personne servie au titre de l'assurance invalidité, de la législation des accidents du travail ou d'un régime spécial de sécurité sociale ou de l'article L. 16 du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre.
Personne ayant à charge un enfant handicapé	Personnes ayant à charge un enfant ouvrant droit au complément de l'allocation d'éducation de l'enfant handicapé mentionné à l'article L. 541-1 ou à la prestation de compensation dans les conditions définies au 1° du III de l'article L. 245-1 du code de l'action sociale et des familles.
Famille en difficulté (CAF, CG)	Familles en difficultés aidées à leur domicile à usage privatif de. Sont visées les TISF envoyées par le CG dans le cadre de l'aide sociale à l'enfance dans des familles en difficulté ainsi que les aides aux familles envoyées par les CAF

Association reconnue d'utilité publique (JU du 26 avril 1945)

98 rue Didot 75694 Paris Cedex 14

Tél. : 01 44 43 11 00 - Fax : 01 44 43 11 01

2° Les simulations de calcul du CICE

Les équipes chargées de l'administration du personnel ont effectué un calcul précis, en simulation, du CICE sur la base des effectifs et de la masse salariale de l'année 2012 de la Croix-Rouge française.

Nous aboutissons à un montant annuel de 13,4 M€ avec un taux à 4% et à un montant annuel de 20,1 M€ avec un taux à 6%.

Le détail est repris dans le tableau ci-dessous.

calculs établis en k€ sur la base des salaires 2012	calcul du CICE à 4%	calcul du CICE à 6%
Etablissements du Domicile	2 254	3 381
Etablissements des secteurs Sanitaires, Personnes Agées et Personnes Handicapées	6 672	10 007
Etablissements de la filière Formation	1 777	2 666
Autres secteurs à caractère social	2 688	4 032
total	13 390	20 085

Le dispositif actuel créé une grave distorsion entre le secteur privé à but lucratif et le secteur privé à but non lucratif lorsqu'ils œuvrent dans les mêmes domaines, dans la mesure où le secteur non lucratif se trouve financièrement pénalisé alors que :

- N'ayant pas d'actionnaire à rémunérer, il utilise toutes ses ressources au service des plus démunis et crée des emplois par une croissance constante de ses activités,
- N'obéissant à aucune logique de marché et de profit, il s'efforce d'être présent sur l'ensemble du territoire national,
- Il a toujours répondu présent pour participer aux politiques publiques de lutte contre la précarité et le chômage,
- Il déploie un effort très important de qualification de ses équipes afin d'améliorer la qualité du service rendu aux populations accompagnées.

3° Les autres mesures fiscales

Comme abordé lors de l'audition, nous souhaitons rappeler que notre modèle économique est particulièrement sensible à toute évolution des règles concernant la TVA.

Les activités de la Croix-Rouge française n'entrent pas dans le champ de la TVA.

Par conséquent, les biens et services acquis dans le cadre de l'ensemble des activités sanitaires et sociales sont pris en charge TTC. Et, toute augmentation des taux de TVA est une charge supplémentaire qui pèse directement sur les charges d'exploitation et d'investissement.

L'impact est forcément au détriment de la capacité d'action.

4° La répartition des activités sur le territoire

La Croix-Rouge française maintient ses activités sur l'ensemble du territoire national, y compris dans les zones les plus défavorisées et contribue ainsi à sauvegarder des bassins d'emplois et du lien social dans les zones désertifiées en France métropolitaine et les zones en difficulté des DOM-TOM.

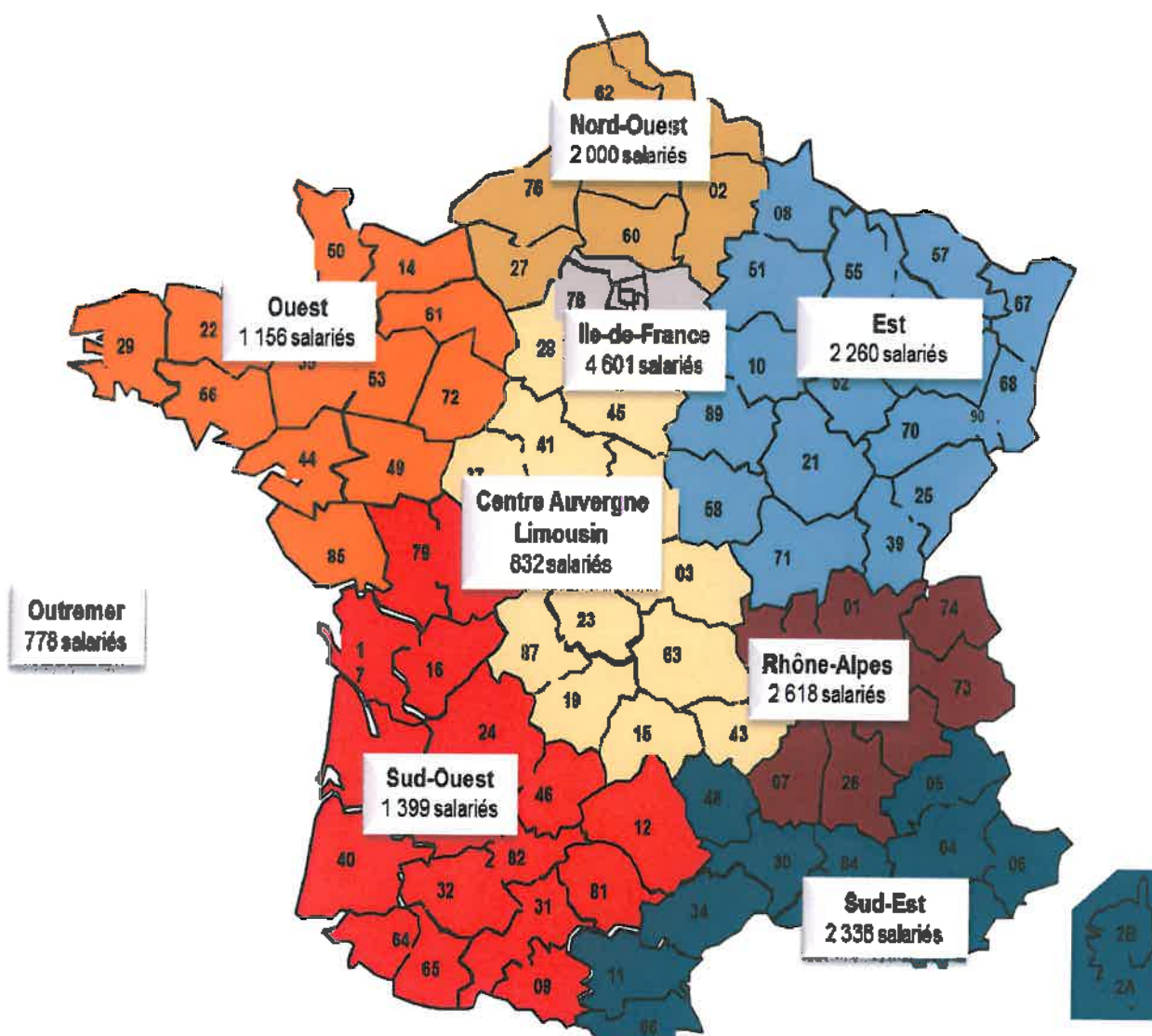
Les entreprises du secteur marchand, soumises à des objectifs de rentabilité, ne couvrent pas la même amplitude géographique.

Une cartographie des effectifs est reprise ci-dessous :

Répartition géographique de l'effectif de la CRF au 31 mai 2013

Effectif total :

17 982 salariés



En conclusion, les mesures fiscales (CICE, TVA...) introduisent une distorsion entre secteur lucratif et secteur non lucratif au détriment de ce dernier.

Cette distorsion est d'autant plus ressentie comme injuste et contre-productive eu égard aux activités déployées sur l'ensemble du territoire par la Croix-Rouge française (dont l'activité d'Aide A Domicile, très consommatrice de fonds propres).



Contribution de Jérôme DUMONT, ancien Président de la commission de droit comptable du conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, sollicitée par COORACE

La mission parlementaire Guedj sur les distorsions fiscales en défaveur du secteur privé à but non lucratif pourra-t-elle faire l'impasse sur le désordre des comptabilités des associations ?

L'extrême tension sur les finances publiques dissuade toute tentative de remise à plat de la fiscalité sur les organismes à but non lucratif. Malgré cette équation du moment, deux éléments d'actualité pourraient conduire les pouvoirs publics à se saisir du gisement d'emplois qu'est le secteur de l'économie sociale.

Dès septembre 2012 avait été annoncée la perspective d'un projet de loi sur l'économie sociale et solidaire, qui aboutira au second semestre 2013. Derrière le sigle d'ESS est visé l'ensemble des associations, coopératives, fondations et mutuelles, sans oublier les entreprises adoptant des pratiques socialement exemplaires et innovantes. Or ce secteur nourrit quelque sentiment d'avoir été tenu à l'écart du choc de compétitivité de l'automne dernier. Le monde des entreprises d'insertion voit la sphère de l'économie lucrative mieux dotée en avantages fiscaux, surtout depuis l'apport du crédit d'impôt compétitivité emploi. Parallèlement la constante érosion du taux de l'impôt sur les sociétés depuis un quart de siècle, jusqu'au seuil symbolique de 15% sur les excédents limités à un plafond de quelque 38 milliers d'euros (dont se satisferaient nombre d'associations de la loi de 1901 si cette imposition s'accompagnait d'un meilleur régime de TVA), sans même le risque d'avoir à subir encore une imposition forfaitaire annuelle, ferait presque regretter l'impôt à des structures réputées non lucratives mais lourdement discriminées par l'absence de récupération de TVA ou la coût de la taxe sur les salaires. D'où un sentiment implicite d'injustice dans le secteur de l'économie sociale de ne pouvoir se battre à arme égale avec les entreprises réputées lucratives où l'impôt devient presque un avantage concurrentiel.

Par ailleurs, la mise en place du CICE a été réservée aux entreprises soumises à l'impôt sur les bénéfiques. Donc cette réduction sur les charges sociales liées aux rémunérations ne dépassant deux smic et demi (plafond qui satisferait la masse salariale des grandes associations employeuses, celles du secteur sanitaire et médico-social notamment, sauf pour leurs poignées de directeurs d'établissement) a ignoré tout un pan de l'économie sociale (sauf pour ces structures d'insertion qui se seraient d'emblée constituées sous forme de société, nouvelle source d'amertume pour celles qui auraient fait vœu de pauvreté).

Le CICE vient de souligner que le monde associatif avait été oublié dans la préoccupation de compétitivité du législateur

Alors que le rapport Gallois¹ avait préconisé une mesure générale de baisse des cotisations patronales dans le coût du travail, sans distinction de secteurs, c'est la forme de crédit d'impôt sur les sociétés donnée à cette baisse du coût du travail, qui en exclut d'emblée le monde exonéré de l'impôt sur les bénéfiques.

On doit garder en mémoire la motivation latente à ce choix, imprévu dans le rapport Gallois, de limiter cette baisse de quelque 4% du salaire au solde final de l'impôt sur les sociétés dû sur l'exercice fiscal 2013, donc en déduction du solde à régler en avril 2014. De ce fait la mesure tendait à un effet d'annonce immédiat (en déduction du coût 2013 du travail) mais avec une incidence différée sur les finances publiques. Double effet escompté : mesure anti-rigueur sur le pouvoir d'achat dès 2013, impact sur la contrainte de Maastricht à partir de l'année suivante seulement.

¹ Louis Gallois « Pacte pour la compétitivité de l'industrie française », rapport au Premier ministre, 5 novembre 2012

On sait, par ailleurs, que cet objectif n'a pas été au rendez-vous : la complexité (purement administrative) ajoutée aux dispositions à respecter lors des bilans 2013 à établir, a ruiné l'effet de relance sur la politique des entreprises. Le passage par une mobilisation bancaire via la BPI pour obtenir quelque acompte dès 2013 a dissuadé les plus petites entreprises d'anticiper sur ce retour de cotisations, même si des efforts correcteurs sont menés par les banques.

Pour le monde associatif l'effet a été nul, sauf pour les rares associations dont les activités imposables sont réalisées avec une main d'œuvre notable, qui serait logée dans un secteur dit lucratif. Or, les secteurs « lucratifs » des associations qui ont développé deux secteurs ne sont généralement pas bénéficiaires. En revanche il est heureux que la représentation parlementaire ait pris l'initiative de corriger la copie du Gouvernement en réinstallant le monde associatif dans le dispositif, non pas en changeant l'équation (ce qui était inenvisageable) mais en reportant le bénéfice de la mesure sur l'abattement de taxe sur les salaires, porté à 20 000 euros, mais avec décalage d'un an (même décalage que le CICE, bien que la communication sur ce dispositif tend à occulter ce report).

Donc l'impact affiché du CICE sur les frais de personnel dans les entreprises, soit 4% à la baisse « dès 2013 », puis 6% l'année suivante, a laissé une certaine frustration dans le secteur associatif. De plus, l'amodiation propre aux associations semble avoir été peu médiatisée. En définitive l'impact a été étouffé sur les acteurs du monde associatif, qui tendent à réclamer quelque contrepartie.

Dans ce contexte, le Premier ministre a demandé le 29 avril à quelques parlementaires dont Jérôme Guedj, député de l'Essonne, « une mission d'analyse et de propositions sur le secteur privé à but non lucratif par rapport à celle des acteurs publics et des acteurs lucratifs, au regard principalement de la fiscalité mais également, pour les organismes qui interviennent dans des champs régulés par les pouvoirs publics (santé, médico-social, enfance loisirs) des règles de planification, d'autorisation et de tarification ». Le courrier signé de Jean-Marc Ayrault précise bien qu'il n'est pas question d'étendre le dispositif du CICE au secteur non fiscalisé, qui aurait représenté « un coût insurmontable pour les finances publiques ». Néanmoins la forte hausse de l'abattement de la taxe sur les salaires pourrait bénéficier à quelque 40 000 employeurs associatifs. Donc, à dispositif inchangé (CICE pour les uns, abattement de taxe sur les salaires pour d'autres), le gouvernement cherche à évaluer « le poids respectif de la fiscalité de acteurs privés non lucratifs et celle des acteurs lucratifs », afin d'en corriger les éventuelles distorsions « dès lors qu'une même activité économique est susceptible d'être mise en œuvre par des entités avec ou sans but lucratif et qui relèvent de régimes fiscaux différents ». Cette mission parlementaire conduite par MM. Blein, Grandguillaume, Guedj et Juanico² a bénéficié des travaux de deux rapporteurs, issus respectivement de l'inspection générale des finances et de l'inspection générale des affaires sociales, et a auditionné divers acteurs du monde de l'économie sociale, parmi lesquels des représentants des professionnels du chiffre. Elle devait remettre son rapport au cours du mois de septembre.

Même s'il s'agit de deux projets distincts (avant-projet de loi sur l'ESS du côté de Bercy, mission parlementaire de l'autre), il est probable que les acteurs du monde associatif souhaiteront une mise en œuvre coordonnée pour que soit abordé un réexamen de la législation des associations du même type de l'élan qui avait été donné par le Gouvernement Jospin en 1997 par la mission confiée à Guillaume Goulard en vue d'un apaisement fiscal entre l'administration et le secteur social et solidaire³. Donc il n'est pas exclu que bien des sujets soient remis sur la table à cette occasion : définition d'une subvention (cela a des incidences sur les marchés publics, sans oublier la lancinante question des seuils de nomination des commissaires aux comptes ou des obligations comptables des entités financées), renforcement de la législation sur les fonds de dotation (cette innovation de la loi LME de 2008 a fait des émules mais les entités créées peinent à trouver leur régime de croisière), régime des fusions d'associations (incertitudes

² J.O. du 30 avril 2013

³ Guillaume Goulard « Clarifier le régime fiscal des associations » Rapport au Premier ministre, Mars 1998.

fiscales sur l'ordre d'absorption), modalités de l'agrément qualité dans les services à la personne (loi Borloo de 2005), clarification de la notion d'utilité sociale comme préambule à des financements de la Banque publique d'investissement, etc.⁴

La doctrine de 1998 a permis de clarifier la relation de non-lucrativité avec la rémunération des responsables associatifs

Ne reprenons pas ici le cheminement de M. Goulard dans son rapport d'il y a quinze ans, à partir duquel l'arbre de décision est construit quant au maintien hors fiscalité de l'association à but non lucratif. La rémunération des dirigeants associatifs a été mieux mesurée dans l'instruction qui a suivi et a pu être complétée par une loi de finances de 2002 pour permettre aux grandes associations para-administratives ou liées au monde syndical de ne pas risquer une requalification dès lors que certains de leurs dirigeants étaient rémunérés comme de hauts fonctionnaires. Donc ce que l'instruction fiscale du 15 septembre 1998 n'avait pas vu s'est trouvé corrigé trois ans plus tard par le législateur.

La règle des $\frac{3}{4}$ de smic initiée par le rapport Goulard était trop restrictive, bien que purement administrative. En revanche la règle instaurée par le code des impôts, limitant à quelque trois plafonds de sécurité sociale donc environ neuf mille euros par mois la rémunération d'un dirigeant de grande association (cas de figures de personnalités embauchées à temps plein dans le monde syndical ou éducatif, avec mandat social), dès lors que l'organisme collecte des ressources propres (avec possibilité de pareilles indemnités pour un à trois dirigeants en fonction du niveau des ressources non publiques). Cette règle, favorable à des rémunérations de haut niveau, qui étaient déjà pratiquées dans certains organismes, mais en contradiction avec la doctrine administrative antérieure, aura été également un facteur d'alignement des textes sur une certaine réalité. Il demeure néanmoins une zone grise, celle des grandes organisations syndicales et patronales. Ces dernières s'y sentent-elles assujetties ? Dans une période de décence des rémunérations, un rappel de la règle serait bienvenu.

Par ailleurs, le monde du secteur social et médico-social, où des rémunérations de cet ordre sont parfois atteintes, a prévu une transparence de ce type de rémunérations (les directeurs d'établissements médico-sociaux atteignent toutefois rarement ce niveau et ne siègent généralement pas de droit dans les conseils d'administration qui les pilotent). Le code de l'action sociale et des familles prévoit d'inclure les directeurs d'établissements dans la surveillance des rémunérations, induite par les conventions réglementées à faire approuver par l'assemblée de l'association gestionnaire⁵. Une circulaire du directeur de l'action sociale en 2009 prévoyait même la transmission du rapport spécial du commissaire aux comptes sur ces conventions à l'autorité de tarification : le but est de contrer une attitude frauduleuse de l'association qui contournerait les plafonds d'une convention collective en distillant la rémunération d'un dirigeant sur plusieurs établissements, donc en dissimulant la véritable rémunération de l'intéressé sous des rémunérations partielles soumises à contrôle, établissement par établissement. Néanmoins, il est très délicat pour un commissaire aux comptes de mentionner des rémunérations de directeurs dans un rapport à lire devant une assemblée de bénévoles: ici la réglementation, qui pousse à la transparence, doit rester proportionnelle aux enjeux, et mériterait d'être stabilisée, car les pratiques des agences régionales de santé sont disparates.

Donc, à règle constante, on pourrait rappeler à l'ordre les associations qui la contournent et s'exposent à un réexamen de leur situation fiscale (même si, en pratique, on voit une administration peu encline à la curiosité).

⁴ Brigitte Clavagner « La loi sur l'ESS n'a pas vocation à être une grande loi sur les associations »
JurisAssociations 15 juin 2013

⁵ Articles L.313-25 et R.314-59 du code de l'action sociale et des familles



La règle des « 4P » demeure excellente pour examiner la légitimité de recettes « commerciales » dans un organisme dont la non-imposition serait maintenue

Cette démarche d'analyse par laquelle une association qui facturerait des recettes conserverait son statut non-lucratif aura marqué l'intuition majeure de la doctrine Goulard : elle reste actuelle et a d'ailleurs été confortée par la jurisprudence du Conseil d'Etat⁶. Cet excellent moyen mnémotechnique a mis l'accent sur une analyse qui passe en revue le public, le produit, les prix et la publicité (d'où les quatre initiales). Grâce à elle, certains secteurs économiques comme le tourisme et les loisirs ont pu basculer sans drame dans un environnement fiscal, sans volonté de l'administration de revenir en arrière sur des années non prescrites.

Grâce au moratoire qui fut ouvert tout au long de l'année 1999 pour laisser le temps aux associations que les « 4P » désignaient à l'imposition des bénéfiques, les organismes eurent le temps de se préparer aux contraintes nouvelles de la comptabilité commerciale et des déclarations de TVA sans crainte d'un réexamen de leur passé. La période d'interrogation de l'administration, par le canal du questionnaire édicté (qui reste d'ailleurs en vigueur), n'a en pratique jamais été refermée. Mais l'administration semble moins pressée de répondre aux questionnaires qui lui arrivent encore, comme si elle attendait une nouvelle doctrine trois lustres après la précédente.

La théorie du bouquet fiscal, sorte de tout ou rien, reste très contestable

C'est sur ce point qu'une épée de Damoclès pourrait le plus utilement être décrochée. En effet la théorie du rapport Goulard impliquait qu'une association pouvait rester « non-lucrative » même si elle développait des activités lucratives, mais à la condition d'adopter le bouquet entier de la fiscalité : TVA, impôt sur les bénéfiques et taxe professionnelle... Cette théorie est restée purement administrative, énoncée dans l'instruction de 1998 et rappelée dans son avatar de 2006 ; elle n'est pas inscrite dans la loi.

Elle tendait à dire que le choix de la TVA, véritable tentation pour beaucoup d'associations, devait s'accompagner des rigueurs de l'imposition des bénéfiques. Sachant que la taxation à la taxe professionnelle (désormais contribution territoriale) pouvait rester modique. Toutefois ce basculement dans le monde des impôts (délicieux eu égard aux avantages de la TVA dans certains secteurs) avait un lourd inconvénient, celui de quitter le monde non-lucratif, qui permet aux donateurs la déductibilité de leur don (en matière d'impôt sur le revenu, et en matière d'ISF dans certains cas très limités). Donc il y avait là une lourde menace, pourtant juridiquement mal établie.

Or beaucoup d'associations ont développé une presse associative, bénéficiant (depuis la Libération) d'un régime fiscal favorable : les associations devaient-elles y renoncer sauf à basculer dans l'enfer du « tout fiscal » ? Evidemment non. D'où l'aménagement, qui existait bien avant Goulard, mais fut théorisé par cette doctrine administrative, du secteur dit lucratif. Il en va du secteur de la presse mais aussi d'autres activités bénéficiant de mesures particulières en matière de TVA. La presse bénéficie de taux réduits de TVA, très réduit sur les abonnements (recettes complémentaires de beaucoup d'associations), mais aussi en matière de ventes de livres et de coûts de production des livres et journaux. Les associations qui organisent des concerts et spectacles vivants bénéficient de taux réduits : leurs recettes y sont soumises sans possibilité de s'en affranchir (sauf dispositions particulières sur certaines représentations). Donc ce n'est pas un choix de l'association, qui justifierait cette sorte de culpabilisation inhérente à la doctrine Goulard (« Vous choisissez la TVA ? Et bien, dansez avec l'I.S. maintenant ! »).

⁶ Association groupe de plongée de Carantec, CE 13 février 2013 ; Association Jeune France, CE 1^{er} octobre 1999.

Pour ne pas entacher la non-lucrativité de l'organisme, on lui enjoignait de cantonner ses activités « commerciales » soit dans un secteur autonome soit dans une structure filiale. Il en résulte un surcoût en gestion administrative et comptable qui ne se justifie pas en matière de sécurité fiscale. Les règles de preuve en matière de récupération de taxe et d'assiette de l'imposition des bénéficiaires pourraient pousser les professionnels à monter de coûteuses murailles de Chine sous couvert d'une application méticuleuse de l'instruction. On ouvre des comptabilités annexes, des déclarations fiscales à part, on complexifie les comptes-rendus et les bilans, et, partant, on opacifie les comptes soumis aux bénévoles associatifs. Et ce, pour un bénéfice en termes de fiabilité de l'impôt extrêmement réduit.

L'administration avait fait de cette séparation draconienne des comptabilités une condition de validité de cette sectorisation, condition au maintien d'une fiscalité privilégiée dans l'organisme non-lucratif. Donc, pour un bénéfice non négligeable en termes de taxation à la TVA et surtout de récupération de taxe sur certaines charges, on a poussé à un certain zèle en matière de financement de l'association par la TVA (avec un coût non négligeable pour le budget de l'Etat). Aussi paradoxal que cela paraisse, ces secteurs réputés lucratifs par nature (puisque soumis à certaines dispositions en matière de TVA) s'avèrent systématiquement déficitaires : ils ne payent jamais d'impôt sur les sociétés, car leur économie est entièrement artificielle et calculée pour ne pas dégager d'excédents. En revanche, le secteur dit associatif ou non-lucratif peut afficher, au même moment, des excédents : il reçoit les subventions et n'abrite que les salaires nécessaires, afin de limiter la taxe sur les salaires.

Partant d'une intention louable de lier la TVA à l'imposition des bénéficiaires, la doctrine Goulard a suscité des séparations artificielles dans les associations ayant quelque raison de jouer sur les deux tableaux. Il faut bien entendu exclure de ce diagnostic pessimiste les grandes associations médico-sociales (hors champ de la TVA par définition, donc peu incitées à sectoriser des activités, sauf presse associative exceptionnellement) et celles du secteur de l'enseignement (hors TVA elles aussi). Des dispositions spécifiques anciennes peuvent permettre aux ateliers protégés et ESAT (les anciens centres d'aide par le travail) d'opter pour la TVA sans devoir basculer pour autant dans la lucrativité, même sans secteur dédié : rares sont les centres qui s'y sont aventurés, il n'y ont pratiquement pas intérêt même si leur clientèle était soumise à TVA, car l'Etat les finance déjà par dotations globales qui incluent une bonne part de leurs coûts, y compris compléments de rémunération à verser aux travailleurs handicapés.

Il était irréaliste de supposer un pare-feu entre les secteurs d'une même association, prétexte à une surcharge de gestion. Sans, pour autant, que l'administration exerce un droit de regard égal à celui qu'elle réserve à une entreprise commerciale. Au fil des années, les services de l'administration remboursent les crédits de TVA, surtout si l'association a pris soin d'émettre chaque année une demande de remboursement de crédit de taxe. Si, en revanche, l'association est plus irrégulière elle devra affronter les questions de l'administration (et plus encore en province qu'à Paris).

Evidemment l'administration pourrait objecter qu'à défaut de séparation rigoureuse entre secteurs de l'association elle serait en droit de la faire entièrement basculer dans la fiscalité, dont les conséquences seraient insurmontables (taxation des subventions et des cotisations, application de règles plus rigoureuses en matière de récupération de taxe, exclusion de certaines charges pour le calcul d'un éventuel bénéfice taxable à l'I.S.). En pratique elle ne semble pas le faire, même si la sectorisation des activités est le plus souvent théorique : par exemple en cantonnant les recettes d'abonnement et de publication avec les factures de l'imprimeur et quelques salariés liés aux publications, afin d'économiser un peu de taxe sur les salaires.

On ne peut créer des séparations artificielles entre les secteurs : le secteur taxable à la TVA relève des textes spécifiques qui imposent certaines recettes. Mieux vaudrait édicter une obligation de rendre compte de toute obligation à payer la taxe et à justifier facture par facture une éventuelle récupération de taxe en amont, sans exiger une barrière comptable, coûteuse en gestion pour l'association (avec

affectation éventuelle de salariés, non soumis à la taxe sur les salaires, à justifier au cas par cas, et cheveux coupés en quatre dans les dépenses, par le truchement de comptes de liaison). Donc le secteur taxable doit pouvoir être documenté et contrôlable par l'administration, laquelle doit conserver un droit de regard sur le secteur non-lucratif. Or, dans l'imaginaire collectif, le fisc n'aurait aucun droit de contrôle sur le secteur non fiscalisé dès lors qu'on lui présenterait une comptabilité du secteur en TVA, nettement distincte... C'est ainsi que les associations comme les syndicats et organismes socioprofessionnels multiplient les satellites, pour prévenir la curiosité de l'administration, là où les séparations facilitent l'opacité.

On comprend mieux alors que le lien entre TVA et imposition des bénéfiques est une illusion. Les finances publiques seront sans doute réticentes à abandonner cette doctrine, de crainte d'une diminution du périmètre de l'imposition à l'I.S. Néanmoins faibles sont certainement les recettes d'I.S. dans les secteurs lucratifs des associations, par construction même de ces secteurs comptables. Mieux vaudrait, peut-être, accepter une taxation et la récupération partielle de taxe, sans sectorisation (sauf là où elle se justifie par le modèle économique, bien entendu), donc sans espoir d'I.S., sur la base d'une justification préalable (avec contrôle possible a posteriori) du champ de la TVA et de la non taxation à la taxe sur les salaires sur des salaires précis.

Par ailleurs le mécanisme même du CICE applicable à ce secteur, taxable par définition, ne suffira pas à inciter à la taxation des bénéfiques, donc à créer ces bénéfiques jusqu'ici localisés, par inclination naturelle, sur le secteur non lucratif. Au contraire l'extension parallèle de l'abattement incitera les petites structures à mettre davantage de personnels sur le secteur non lucratif (alors que cette même personne, sur le secteur lucratif, diminue le résultat et donc éloigne la perspective d'une récupération du crédit d'impôt).

On comprend aussi qu'en logeant les vertus du CICE dans l'accroissement de l'abattement de taxe sur les salaires, on crée un léger effet d'aubaine dans les petites associations, incitées à entretenir une ou deux autres associations satellites pour mieux démultiplier l'effet de l'abattement. Ceci n'incite pas à la transparence comptable.

Pour les grandes structures, dans le monde social et médico-social, celui qui emploie le plus de salariés, l'effet de l'abattement rehaussé à 20 000 € passe inaperçu, car ce type de structure ne multiplie pas les associations (au contraire, le mouvement impulsé par les agences de santé va dans le sens du regroupement). Pire encore, c'est souvent au niveau du siège que l'abattement profite, pas dans les établissements. Donc pour les grands employeurs associatifs l'effet CICE est à peine perceptible.

Les règles en matière d'imposition des revenus d'activités foncières et de produits financiers méritent d'être actualisées

« L'impôt sur les sociétés » dû sur les produits des activités foncières, agricoles, immobilières ou mobilières, selon l'article 206-5 du code des impôts, est une contrepartie à l'absence d'imposition des bénéfiques (il n'est donc pas applicable dans les secteurs « lucratifs », et le patrimoine foncier des associations n'est d'ailleurs jamais inscrit sur ces secteurs réputés commerciaux). Les immeubles donnés à bail pour en tirer des revenus (notamment quand ils ont été reçus à titre de legs, sans possibilité de les céder ni de les utiliser dans la vie associative) voient ces revenus (diminués des charges correspondantes) imposables à quelque 24% (impôt à payer chaque année, à l'initiative de l'association). Ce taux était privilégié quand l'impôt des entreprises se situait à 50% (il y a encore une vingtaine d'années) ; il est devenu nettement plus lourd dans un monde de PME où l'I.S. est réduit.

Par ailleurs, une lointaine réponse ministérielle avait exonéré les revenus issus de parts de SCI⁷. Donc lorsque l'association détient un immeuble via une société civile immobilière dont elle détient les parts, elle n'a rien à payer sur le revenu qu'il procure. Là encore la récompense va à l'opacité. Plus l'association loge son patrimoine dans des structures à part, plus elle s'en voit récompensée ! Or, pour créer une SCI, il faut deux associés, ce qui pousse encore l'association propriétaire à placer des parts dans une association satellite (où elle inscrira quelques salariés pour optimiser l'effet CICE) : donc, là où une seule association aurait permis la transparence des comptes, la fiscalité incite à trois structures pour mieux la contourner... Rien d'étonnant donc à constater un certain regain de SCI dans le monde associatif. Par ailleurs, sur le plan budgétaire, une charge de loyer venant en apparence de l'extérieur permet de contourner le manque d'amortissement résiduel d'un immeuble en pleine propriété ou l'inscription d'un équivalent loyer au budget de la subvention réclamée.

Autre anomalie, qui avait fait l'objet d'une vaine tentative d'homogénéité de part du gouvernement Rocard, voici 23 ans, l'exonération des plus-values de cession de titres alors que les revenus sont taxés à 10 ou 24 % au titre de l'imposition du patrimoine de l'association non fiscalisée. Le monde mutualiste avait fait barrage à cette réforme. Depuis, les mutuelles ont été placées sous le régime de l'imposition des entreprises. Pourquoi alors maintenir cette non-taxation des plus-values, qui incite les banques à une ingénierie financière pour proposer des OPCVM dédiés au monde associatif, qui ne dégageront que des plus-values, jamais de revenus ? Ici encore la règle fiscale induit des comportements pervers (dont les effets sont moindres désormais dès lors que les rendements financiers sont faibles).

La fiscalisation partielle des associations met en relief la jungle normative à laquelle est soumise leur comptabilité

Au-delà des remarques relatives à la contrainte fiscale du monde associatif dont les règles budgétaires ne pourront pas être bouleversées à court terme, il est des contraintes normatives dont les effets en terme de coût sont cachés alors qu'elles pourraient être amodiées dans une but d'efficacité du secteur de l'économie sociale.

Quand fut énoncée la doctrine Goulard, qui s'est trouvée plaider en faveur d'une fiscalisation globale (aux impôts dits commerciaux) à moins de se sectoriser, le plan comptable des associations encore en vigueur était pratiquement calqué sur celui des entreprises, mais sans légitimité administrative. Exactement à la même époque, le Conseil national de la comptabilité étudiait sa refonte, qui allait être publiée au début de l'année 1999, peu avant la recodification du plan comptable des entreprises. Or les spécialistes du monde associatif édictaient, via ce règlement CRC 99-01 un nouveau plan comptable des associations et fondations, qui allait diverger sensiblement de celui des entreprises, bien qu'il y fasse référence. Le compte de résultat diffère par des postes de report de ressources (avec création de « fonds dédiés » au passif) et reprises de ressources ; ainsi que par une sorte de « hors-bilan » à inscrire « au pied du compte de résultat » pour y mentionner des ressources non valorisées. De ce fait, les fonds dédiés au bilan comme au résultat, rendent impossible l'usage du même logiciel qu'une entreprise (même si beaucoup de trésoriers d'association passent outre). Pourtant la sectorisation d'une activité « lucrative » impose l'usage des imprimés fiscaux d'entreprise, donc le recours à un logiciel d'entreprise. On affronte alors un vaste désordre dans les comptabilités associatives : il faudrait théoriquement des passages entre référentiels divergents, tenir la comptabilité du secteur non-lucratif avec un logiciel et celle de l'autre avec un autre, tous deux incompatibles... Bien entendu les grandes associations tiennent leurs comptes avec des logiciels spécialisés dans les associations (a fortiori dans le secteur médico-social, qui a sa propre nomenclature, issue d'ailleurs d'une époque où le plan comptable CNVA était en phase avec le PCG, et n'a généralement pas de secteurs imposables), mais les associations de taille intermédiaire, qui jouent de deux secteurs, confient cette contradiction à des professionnels qui les assistent en ce sens. Quant à la

⁷ Réponse Beaugritte Assemblée nationale 1/7/1975

cohorte des petites associations, elles en restent le plus souvent au logiciel standard des entreprises (que leurs trésoriers ont sous la main), passant outre les rubriques spécifiques au plan comptable édicté en 1999. Parfois leur expert-comptable se charge de transposer ces comptes sur le logiciel qu'il a fait l'effort d'acquérir. De toute façon, les standards comptables sont très disparates malgré cette volonté d'uniformisation du conseil national de la comptabilité en 1999 (qui n'a pas vu au même moment le problème surgi de la doctrine Goulard, dans d'autres arcanes administratifs).

Même si les circuits législatifs ou réglementaires suivent des légitimités différentes, il serait bon que la représentation parlementaire appelle l'Autorité des normes comptables à une harmonisation des plans comptables, sans laquelle le droit de regard de l'administration fiscale est plus complexe.

Cette législation mérite d'être réexaminée sur une autre question comptable, celle des comptes de groupe dans les associations. Malgré le hiatus évoqué ci-dessus entre méthodes d'enregistrement comptable dans les entreprises (y compris secteurs taxables des associations, puisque seul l'imprimé fiscal réservé aux entreprises est autorisé dans les associations pour leur secteur taxable) et les associations, des pans entiers du secteur de l'économie sociale et solidaire ont été rattachés au plan comptable des associations : fonds de dotations (non fiscalisés, a priori), syndicats (qui peuvent avoir des satellites ou secteurs taxables), comités d'entreprises, etc. Et alors que dans le monde des entreprises c'est l'imprimé fiscal de déclaration des résultats qui crée l'homogénéité des présentations de comptes (face à une diversité des modèles économiques bien plus large que dans le monde associatif), il n'y a pas ce même juge de paix dans les associations (où chacun interprète, via son logiciel ou son tableur Excel, le plan comptable), d'où le grand désordre qui prévaut dans les bilans d'associations : il suffit de localiser la rubrique des « fonds dédiés » au passif de leur bilan et leurs variations en résultat pour s'en convaincre, désordre qui favorise une certaine irresponsabilité des gestionnaires.

De ce fait, la disparité des présentations des bilans entre structures soumises au plan comptable des associations (davantage due au désordre d'interprétation des rubriques de fonds dédiés, plutôt qu'au classement disparate entre subventions inscrites en capitaux propres) et entités satellites créées sous forme de SARL dissuadent toute consolidation des bilans, objectif qui était pourtant à la base des obligations comptables des syndicats en 2008 (d'où le pis aller de comptes « agrafés » en guise de comptes combinés).

Or la législation du code du travail a demandé aux syndicats des comptes consolidés au niveau de leurs confédérations (pour y inclure leurs satellites, lucratifs ou non), mais avec des renvois législatifs vers la législation comptable des entreprises. D'où des conflits d'interprétation sur l'inclusion ou non des structures satellitaires (qui peuvent receler quelque « trésor de guerre »). L'interprétation de la loi de 2008 par les normalisateurs comptables hésite à inclure des structures associatives (organismes de formation professionnelle e.g.) sous le contrôle de la fédération syndicale ; alors que le ministère de la justice en avait l'intention. Toutefois la conjoncture actuelle des accords nationaux sur l'emploi ne semble pas plaider pour l'exigence d'un surcroît de coopération de la part des grandes centrales syndicales. D'où un possible statu quo dans la volonté de transparence du législateur à l'encontre des syndicats. Avec, par ricoché, une temporisation dans une indispensable refonte des textes devant harmoniser la comptabilité des associations.

Et pourtant peut-on concevoir de mêmes obligations fiscales pour les uns et les autres sans ce déficit de compétitivité au détriment du secteur de l'économie sociale, si on ne lui fournit pas des armes comptables aussi simples et transparentes que celles dont disposent les entreprises, seuls bilans que le grand public sait généralement lire ?

Jérôme Dumont





Mission d'analyse et propositions sur la situation du secteur privé à but non lucratif au regard du CICE et de la fiscalité

Audition de la Fegapei, le 2 juillet 2013, par Messieurs les Députés :

- Régis Juanico (Loire) ;
- Jérôme Guedj (Essonne) ;
- Yves Blein (Rhône) ;
- Laurent Granguillaume (Côte d'or).

La FEGAPEI, fédération nationale des associations gestionnaires au service des personnes handicapées, rassemble 500 associations et 4000 établissements et services pour personnes handicapées et fragiles.

Ces établissements et services emploient 120 000 salariés et accompagnent plus de 240 000 personnes en situation de handicap.

Contexte

La loi de finances rectificative pour 2012 du 29 décembre 2012 a créé par son article 66, un crédit d'impôt pour la compétitivité des entreprises. Le CICE veut favoriser la compétitivité des entreprises en créant de l'emploi, grâce à un crédit d'impôt, assis sur une partie des rémunérations.

Ce crédit d'impôt est fixé à 6 % de l'assiette des cotisations de Sécurité sociale pour les rémunérations n'excédant pas 2.5 SMIC.

Ce crédit concerne les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel.

Or, sauf rares exceptions, les associations du secteur du handicap ne sont pas placées sous ce régime d'imposition ; ce qui les exclut de facto du bénéfice du crédit d'impôt.

Les associations ne peuvent bénéficier du crédit d'impôt que pour leurs activités non exonérées d'impôt sur les bénéfices ou pour leurs activités exonérées après que la Commission européenne ait déclaré cette disposition compatible avec le droit de l'Union européenne. Nous n'avons pas connaissance, à ce jour de démarches du Gouvernement en ce sens.

Un amendement, lors des débats parlementaires du projet de loi de finances rectificative pour 2012 a prévu un équivalent de la mesure au bénéfice du secteur non soumis à l'imposition sur les bénéfices. Cet équivalent consiste en une exonération de la taxe sur les salaires, taxe pesant sur les entreprises non soumises à la TVA.

Toutefois, compte tenu de l'impact sur le Budget de l'ETAT représentait cet élargissement, le Parlement a, sur proposition du gouvernement, **décidé de le restreindre aux petites structures.**

C'est ainsi que selon l'article 67 de la loi, le seuil de perception de la taxe sur les salaires passera, au 1er janvier 2014 de 6000€ à 20 000 €. Ceci revient à exonérer les associations de moins d'une vingtaine de salariés de la taxe sur les salaires.

En revanche, pour les associations excédant cette taille, aucune mesure n'est prévue.

L'impact de cette absence de mesure est triple

1. Une distorsion de concurrence entre structures non lucratives et opérateurs lucratifs qui pénalise et fragilise le secteur privé non lucratif

En ce qui concerne par exemple les Entreprises adaptées : la commercialisation des prestations et produits réalisés par les ouvriers handicapés s'effectuent au prix du marché, ce qui implique une concurrence avec les entreprises du secteur privé à but lucratif. L'aide au poste perçue par les entreprises adaptées constituant une compensation de la moindre productivité des ouvriers handicapés, les entreprises de droit commun bénéficiant désormais du CICE, elles bénéficient d'un avantage concurrentiel par rapport aux entreprises adaptées. Le CICE entraîne donc une distorsion de concurrence.

Celle-ci est à mettre en relation avec les difficultés que connaissent bon nombre d'entreprises adaptées, sous-traitantes, notamment de l'industrie automobile. La distorsion de concurrence les expose à un danger encore majoré.

2. cette distorsion de concurrence inéquitable entre structures non lucratives et opérateurs lucratifs qui pénalise nos concitoyens les plus modestes et les plus fragiles et devient un facteur discriminant

De nombreuses études montrent, que le secteur privé lucratif, privilégié, par les tarifs qu'il pratique, les publics les plus solvables et exclut de fait les personnes éligibles à l'aide sociale.

C'est notamment, le cas dans le secteur de l'accompagnement des personnes âgées où seules 4 % de personnes à l'aide sociale sont accueillies les structures à but lucratif, contre 96% dans le public et le secteur privé non lucratif. Il en est de même dans le secteur de l'enfance.

3. La perte d'une chance de créer de nombreux emplois. Le CICE vise à stimuler la compétitivité et à améliorer la situation de l'emploi.

Le secteur du handicap conserve des besoins très importants en matière de recrutements. Or, les contraintes budgétaires qui s'imposent à lui, le privent de toute marge de manœuvre s'agissant des charges de personnel.

Il ressort, en effet, de l'enquête emploi 2012 menée par Unifaf et l'Observatoire de la branche sanitaire sociale et médico-sociale à but non lucratif (plus de 700 000 salariés) que 25 000 départs à la retraite interviendront d'ici 2015 et 110 000 d'ici 2020. Aujourd'hui, sur le terrain, compte tenu des difficultés de financement que subissent les associations du secteur (dont l'essentiel du budget consiste en sa masse salariale à plus de 75 %), il est loin d'être acquis que ces départs soient tous remplacés malgré l'augmentation des besoins de prise en charge et l'utilité sociale que le secteur privé non lucratif remplit tout particulièrement en une période très critique pour nos concitoyens.

Ainsi, les associations du secteur du handicap, compte tenu de l'impact favorable de cette mesure en matière d'emploi, dont il faut noter pour notre secteur, qu'il s'agit d'emplois non délocalisables, y compris sur les territoires désertés, demandent à bénéficier, quelle que soit leur taille, d'une exonération de taxe sur les salaires comparable à l'avantage octroyé aux entreprises soumises à l'impôt sur les bénéfices.

Pour terminer, il faut rappeler que la Loi n°2012-1510 du 29 décembre 2012 dispose dans son article 244 quater C que les organismes précités à l'article 66 de cette loi peuvent bénéficier du crédit d'impôt à raison des rémunérations versées à leur salariés affectés aux activités non exonérées mais également, après accord de la Commission Européenne, à celles versées aux salariés affectés à des activités exonérées.

Si les autorités européennes valident cette dernière disposition, l'administration devra préciser comment elle s'articule avec la règle prévue à l'article 244 quater C II du CGI selon laquelle, seules les rémunérations retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ouvrent droit au crédit d'impôt.



**PROPOSITIONS ET REQUETES DES 500 ASSOCIATIONS GERANT 4 000
ETABLISSEMENTS ET SERVICES DANS LE SECTEUR DU HANDICAP ADHERENTES
A LA FEGAPEI**

**- réintégration des associations du privé non lucratif faisant partie de l' ESS
dans le périmètre du CICE.**

**- validation par les autorités européennes de la prise en compte des
rémunérations versées aux salariés affectés à des activités exonérées,**

AU-DELA DE LA QUESTION DU CICE, D'AUTRES MESURES FISCALES SONT PREJUDICIALES AU SECTEUR PRIVE NON LUCRATIF.

INTERPELLATION AUX MINISTERES

Par une lettre co-signée par la FEGAPEI, la FEHAP, l'APF, la CROIX ROUGE FRANCAISE, l'UNAPEI, la FNADEPA, l'UNIOPSS, la FEDERATION DES APAJH, du 22 mai 2013, M.A CARLOTTI Ministre déléguée chargée des personnes handicapées et de la lutte contre l'exclusion a été alertée sur mise en œuvre de la TVA dans le secteur social et médico-social et sur le risque d'imposition fiscale des associations propriétaires.

CONTRIBUTION AGEFIPH

Les associations, dont le coeur de métier est l'insertion des personnes handicapées dans l'emploi ne devraient plus être soumises à cette contribution sont soumises à cette contribution.

TVA

- ESAT : l'absence de récupération de la TVA conduit à une distorsion de concurrence. Il serait logique d'être assujetti sur la partie commerciale et sur les achats d'investissement pour la partie administrative. En effet, une dotation est donnée, mais pourquoi les ESAT ne peuvent-ils pas récupérer la TVA sur les achats d'immobilisations, par exemple ?

Egalement, il devrait exister un taux de TVA très réduit pour les repas produits en interne à destination des autres ESMS.

S'agissant enfin des achats, les taux directeurs actuellement accordés par les autorités de tarification sont compris entre 0,8% et 1,2%, ce qui signifie que, sans le CICE, l'augmentation du taux normal de TVA de 19,6% à 20%, le 1er janvier prochain, va ajouter une contrainte supplémentaire sur les budgets.

Concernant les charges de structure, les associations bénéficient actuellement d'un taux réduit de TVA (7%) dans le cadre de la loi DALO (principe de livraison du bien immobilier à soi-même). Ce taux devrait passer, au 1er janvier 2014, à 10%, ce qui renchérissera fortement les charges afférentes, ces dernières étant présumées constantes dans le temps par les financeurs. Sans bénéfice du CICE, qui aurait pour effet de compenser cette augmentation du coût immobilier, les gestionnaires seront confrontés à des arbitrages budgétaires cornéliens (compenser l'augmentation du coût immobilier par la baisse du ratio

d'encadrement des personnes accompagnées ou construire au rabais et être confronté à des problèmes de vétusté avant la fin de la période d'amortissement ?)

ECOTAXE

Une écotaxe dite malus et une taxe dite taxe CO₂ sanctionnent financièrement l'acquisition ou la location (sous conditions) d'un véhicule particulier (VP) neuf ou d'occasion polluant, en fonction de la quantité de dioxyde de carbone (CO₂) émise par le véhicule.

À ces taxes s'ajoute, les années suivant l'achat ou la location, le paiement d'une taxe annuelle sur la détention de VP polluants pour les véhicules dont le taux de CO₂ est le plus élevé.

Depuis le 1er juillet 2009, les personnes handicapées sont, à titre individuel, totalement exonérées du malus écologique à l'achat de leur véhicule neuf. Il est vrai que ces personnes sont souvent contraintes d'acheter de grands véhicules (pour y placer leur matériel) et/ou d'acheter des véhicules automatiques. Ces véhicules polluent mais ils sont indispensables à la vie de tous les jours des personnes handicapées les achetant. Le législateur a ainsi reconnu l'utilité de ces véhicules pour les personnes handicapées et ils sont désormais exonérés de malus écologique.

L'établissement qui fait l'acquisition ou loue des véhicules dans le même but se voit imposer une charge annuelle supplémentaire de 2500 € .

Il serait pertinent que les associations gestionnaires soient exemptées de cette taxe, pour les véhicules destinés au transport des personnes handicapées.

NOUVELLE IMPOSITION, DES ASSOCIATIONS GESTIONNAIRES PROPRIETAIRES ARTICLE 34 DE LA LOI 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificatives qui porte une nouvelle demande de déclaration de local à usage professionnel et du risque d'impositions y afférant à ce titre .

Note de la FEHAP sur les missions d'intérêt général et d'aide à la contractualisation, le crédit d'impôt pour la croissance et l'emploi (CICE) et le secteur social et médico-social

Dans le cadre des contributions aux travaux du PLFSS 2013, la FEHAP a apporté une suggestion rédactionnelle de crédits MIGAC médico-sociaux, en lien avec l'Association des Paralysés de France et la Croix-Rouge Française (confer infra en annexe, pages 3 et 4). Ce schéma rédactionnel avait vocation à apporter des solutions à plusieurs points conjointement :

- La sous-consommation chronique, et persistante fin 2012, de crédits médico-sociaux dans le secteur des personnes âgées ;
- Un besoin d'accompagnement d'opérations de recomposition médico-sociale, sous une forme qui puisse être compatible avec les instruments budgétaires et tarifaires de l'ARS, sous couvert de la CNSA,
- Une rédaction subordonnée à l'habilitation à l'aide sociale, afin de trouver une rédaction légitime et non susceptible de contentieux du secteur privé commercial, lui-même récipiendaire du CICE, sans compensation pour les non-attributaires ou neutralisation par une baisse corrélative des recettes, comme dans le secteur sanitaire.

A cet égard, cette suggestion rédactionnelle garde toute son actualité.

Pour aller au-delà, il est évidemment possible de dresser une liste envisageable de Missions d'Intérêt Général qui, à l'instar du champ sanitaire, puisse balayer les différentes missions du secteur médico-social. La difficulté est également d'en relever le caractère spécifique au secteur public et privé non lucratif, non du point de vue des pratiques (elles sont effectivement différentes du secteur privé commercial), mais sur un plan juridique. A défaut de quoi, ce compartiment de tarification constitué par les MIG ne saurait jouer son rôle de compensation du CICE réservé seulement au secteur privé commercial. A l'évidence, l'équilibrage le plus logique du CICE consisterait en un crédit d'impôt équivalent sur la taxe sur les salaires, à l'image de la conception de l'article 67 de la loi de finances rectificatives pour 2012, mais il convient toutefois de proposer des hypothèses alternatives, du moins en attente d'un règlement plus global de ce sujet.

Dans tous les cas, cette condition suppose d'assortir les mesures de financement sous la forme de MIG à la condition de l'habilitation à l'aide sociale en totalité ou majoritaire.

La plus évidente des MIG pourrait être celle d'une **MIG pour l'accessibilité financière**, compensation économique des contraintes et sujétions d'un tarif hébergement administré pour la totalité de la structure dans les EHPAD. Somme toute, il ne s'agirait que d'élargir l'usage, d'ores et déjà possible réglementairement, de la prise en charge par l'assurance maladie d'intérêts d'emprunt et d'amortissements dérogatoires.

La seconde des MIG pourrait être celle d'une **MIG pour la mise en œuvre d'actions de prévention de la perte d'autonomie pour une zone géo-populationnelle définie**. Cette MIG relèverait plus logiquement du secteur de l'intervention à domicile et pourrait être un instrument très bienvenu de :

- Soutien concret à la constitution de SPASAD,

- Et donc de manière indirecte aux SAAD et SAP qui sont fort à la peine,
- Tout en étant adossé au périmètre géographique d'intervention d'ores et déjà défini pour tous les SSIAD : il s'agit d'une originalité du droit des autorisations, partagé avec l'HAD, qui d'être référé à une aire géographique donnée. Cette vision territoriale est, de notre point de vue, vouée à un réel avenir.

La troisième catégorie de MIG potentielle, qui pourrait ensuite être déclinée de manière particulière (mais toujours avec l'enjeu d'une spécification publique ou privée non lucrative avec l'habilitation à l'aide sociale), pourrait porter sur une **MIG pour l'accueil de publics âgés présentant des difficultés spécifiques**, dans les EHPAD. Ici, interviennent évidemment des hypothèses du type : accueil et hébergement de **personnes âgées souffrant de maladies neuro-dégénératives très sévères comme la SLA et la SEP**, public très difficile à accueillir en EHPAD (places introuvables). Sur une même réflexion, la Croix-Rouge Française souligne légitimement les particularités : **personnes handicapées vieillissantes dans les EHPAD, sans domicile fixe, suspendus de peine.**

La quatrième catégorie porte sur le déploiement de pratiques professionnelles moins spécifiques du public et du privé non lucratif, donc avec l'écueil précité d'une accessibilité au privé commercial sauf à prévoir une condition d'habilitation préalable, mais qui peuvent correspondre à l'identification de **pôles de référence et de développement de nouvelles pratiques, donc sous la forme de MIG temporaires (3 ans)**, avant inscription dans le droit commun budgétaire et tarifaire : tel pourrait être le cas pour de véritables **structures d'hébergement temporaire**, pour compenser le faible taux d'occupation que cela implique, ou encore le **développement de la télémédecine**, ou encore le **déploiement du DMP en interaction avec la médecine de ville et la médecine hospitalière.**

Bien évidemment, et pour véritablement jouer son rôle compensatoire ou de neutralisation de l'avantage du CICE pour le seul secteur privé lucratif, ces MIG doivent relever de financements additionnels aux dotations soins des USLD, EHPAD et SSIAD, et non se superposer ou recouper, au regard de leur niveau ou de leur définition actuelle.

Proposition d'amendement relatif à la définition de missions d'intérêt général médico-sociales pouvant être financées dans le cadre de contrats pluriannuels d'objectifs et de moyens et à la création d'un fonds de modernisation des établissements et services médico-sociaux relevant de l'article L.314-3-1 du code de l'action sociale et des familles,

Proposition conjointe de la FEHAP, de l'Association des Paralysés de France et de la Croix-Rouge Française

Après l'article 54 du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2013, il est inséré un article additionnel ainsi rédigé :

I.- Au I de l'article L.14-10-5 du code de l'action sociale et des familles, et après les mots « établissements ou services sociaux et médico-sociaux mentionnés à l'article L.314-3-1 », sont ajoutés les mots « et des contrats pluriannuels qu'ils peuvent conclure avec le directeur général de l'agence régionale de santé, »

II.-A l'article L.313-11 du code de l'action sociale et des familles, il est inséré un quatrième alinéa ainsi rédigé :

« Les organismes gestionnaires des établissements et services visés au I de l'article L.14-10-5 du code de l'action sociale et des familles qui ont conclu ces contrats avec le directeur général de l'agence régionale de santé et qui sont habilités à l'aide sociale pour la totalité de leurs places peuvent bénéficier de dotations financières au titre de missions d'intérêt général. Les missions d'intérêt général correspondent soit à la mise en œuvre des orientations du schéma régional d'organisation médico-sociale, soit à des actions relatives à l'amélioration de la qualité des soins et de l'accompagnement, soit au développement d'innovations professionnelles ou organisationnelles propices à la cohérence globale de la prise en charge ou de l'accompagnement, ou encore à l'accueil de populations spécifiques.»

III.-A l'article L.14-10-9 du code de l'action sociale et des familles, il est ajouté un a bis) ainsi rédigé :

« Dans les deux sous sections mentionnées au V de l'article L.14-10-5, ces crédits peuvent être utilisés au financement ou à l'accompagnement d'opérations de modernisation ou de restructuration ou de regroupement des établissements et des

services mentionnés à l'article L.314-3-1 et habilités à l'aide sociale pour la totalité de leurs places. Les actions d'accompagnement peuvent faire l'objet de conventions conclues conjointement par la caisse nationale de solidarité pour l'autonomie, une ou plusieurs agences régionales de santé, les organismes gestionnaires et, le cas échéant, les fédérations ou unions représentatives des établissements et services visés au I de l'article L.14-10-5 ».

EXPOSÉ DES MOTIFS

Il est nécessaire de permettre, dans le cadre de contrats pluriannuels d'objectifs et de moyens conclus avec les Agences Régionales de Santé, de prendre en compte des missions d'intérêt général qui ne font l'objet d'aucune définition ni prise en compte aujourd'hui dans le secteur médico-social, à la différence du secteur sanitaire. De ce fait, la réponse aux priorités du schéma régional d'organisation médico-sociale, l'amélioration de la qualité, le développement d'innovations ou l'accueil de populations spécifiques ne peuvent être pris en compte dans les conditions actuelles de calcul des forfaits soins des EHPAD ou des prix de journée des établissements pour enfants et adultes handicapés, beaucoup trop rigides et avec de trop nombreux blocages et retards administratifs, comme le montrent les bilans catastrophiques, année après année et notamment dans le secteur des personnes âgées, des exécutions budgétaires médico-sociales.

Par ailleurs, les établissements médico-sociaux habilités à l'aide sociale en totalité, le plus souvent public et privés non lucratifs, doivent être accompagnés dans leurs évolutions nécessaires, en termes de modernisation, de réorganisation voire de regroupement. Il est utile que la Caisse Nationale de Solidarité pour l'Autonomie (CNSA) et les Agences Régionales de Santé puissent s'appuyer, sur ces enjeux et à défaut de disposer de partenariats avec des organismes gestionnaires suffisamment structurés dans la région ou nationalement, sur l'expertise et la capacité d'animation et d'adhésion des fédérations et unions représentatives des établissements et services, à l'instar des modalités mises en place à la section IV de l'article L 14-10-5 du CASF de conventionnement avec les « grands réseaux », dans le cadre de l'ancien fonds de modernisation de l'aide à domicile.

CABINET D'AVOCATS CORMIER - BADIN

9, avenue de la Porte de Villiers – 75017 PARIS
Tél. 01 53 81 05 52 - Fax. 01 53 81 00 94

Avocats à la Cour d'appel de Paris - Toque Palais : B 0713

Xavier BADIN
Docteur en Droit
xb@cormier-badin.fr

Maxence CORMIER
DEA droit public interne
DEA finances publiques et fiscalité
mc@cormier-badin.fr

Avocats associés

Jean-Michel de FORGES
Agrégé de droit public
jml@cormier-badin.fr
Avocat

Antoine AUDOUIN
Diplômé de l'IEP de Rennes
M2 droit sanitaire et social
aa@cormier-badin.fr
Juriste

David CAUSSE
Coordonnateur du Pôle Santé Social
FEHAP
179 rue de Lourmel
75015 – Paris

Paris, le 25 septembre 2012

Cher Monsieur,

A la suite de nos différents échanges, je vous prie de trouver sous ce pli comme convenu la consultation que vous m'avez fait l'honneur de me confier.

Veillez agréer, cher Monsieur, l'expression de mes sentiments distingués.


Xavier BADIN

CONSULTATION

Le soussigné, Xavier BADIN, docteur en droit, Maître de Conférences de l'Université Panthéon-Assas PARIS II, Avocat au Barreau de Paris au sein du Cabinet d'avocats CORMIER-BADIN, élisant domicile en son cabinet, 9 avenue de la Porte de Villiers, 75017 PARIS,

Consulté par la Fédération des Etablissements Hospitaliers et d'Aide à la Personne privés non lucratifs (FEHAP)

A émis l'avis suivant.

I- FAITS

LA FEHAP s'interroge sur les conditions d'entrée dans le champ d'application de la taxe d'habitation des établissements pour adultes handicapés et des établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) selon qu'ils sont gérés par des personnes publiques, des personnes privées non lucratives ou encore des personnes privées lucratives.

II- DISCUSSION

A- Articles applicables

L'article 1407 du code général des impôts indique :

I. -La taxe d'habitation est due :

- 1° Pour tous les locaux meublés affectés à l'habitation ;*
- 2° Pour les locaux meublés conformément à leur destination et occupés à titre privatif par les sociétés, associations et organismes privés et qui ne sont pas retenus pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises ;*
- 3° Pour les locaux meublés sans caractère industriel ou commercial occupés par les organismes de l'Etat, des départements et des communes, ainsi que par les établissements publics autres que ceux visés à l'article 1408 II 1°.*

II. Ne sont pas imposables à la taxe :

- 1° Les locaux passibles de la cotisation foncière des entreprises lorsqu'ils ne font pas partie de l'habitation personnelle des contribuables ;*
- 2° Les bâtiments servant aux exploitations rurales ;*
- 3° Les locaux destinés au logement des élèves dans les écoles et pensionnats ;*
- 4° Les bureaux des fonctionnaires publics ;*
- 5° Les locaux affectés au logement des étudiants dans les résidences universitaires lorsque la gestion de ces locaux est assurée par un centre régional des œuvres universitaires et scolaires ou par un organisme en subordonnant la*

disposition à des conditions financières et d'occupation analogues. Un décret fixe les justifications à produire par ces organismes.

III. -Dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A, les communes peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis, exonérer :

1° Les locaux mis en location à titre de gîte rural ;

2° Les locaux mis en location en qualité de meublés de tourisme au sens de l'article D. 324-1 du code du tourisme ;

3° Les chambres d'hôtes au sens de l'article L. 324-3 du code du tourisme.

La délibération prise par la commune produit ses effets pour la détermination de la part de la taxe d'habitation afférente à ces locaux revenant à chaque collectivité territoriale et établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre. Elle peut concerner une ou plusieurs catégories de locaux.

Pour bénéficier de cette exonération, le redevable de la taxe d'habitation adresse au service des impôts du lieu de situation du bien, avant le 1er janvier de chaque année au titre de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration accompagnée de tous les éléments justifiant de l'affectation des locaux.

L'article 1408 du même code précise :

I. La taxe est établie au nom des personnes qui ont, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance des locaux imposables. Toutefois, pour l'imposition mentionnée à l'article 1407 bis, la taxe est établie au nom du propriétaire, de l'usufruitier, du preneur du bail à construction ou à réhabilitation ou de l'emphytéote qui dispose du local depuis le début de la période de vacance.

Les fonctionnaires et les employés civils et militaires logés gratuitement dans les bâtiments appartenant à l'Etat, aux départements, aux communes ou aux hospices sont imposables pour les locaux affectés à leur habitation personnelle.

Les sociétés d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé sont redevables de la taxe d'habitation afférente aux locaux attribués en jouissance à leurs membres.

II. Sont exonérés :

1° Les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les établissements visés aux articles 12 et 13 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale ;

2° Les habitants reconnus indigents par la commission communale des impôts directs, d'accord avec l'agent de l'administration fiscale ;

3° Les ambassadeurs et autres agents diplomatiques de nationalité étrangère dans la commune de leur résidence officielle et pour cette résidence seulement, dans la

mesure où les pays qu'ils représentent concèdent des avantages analogues aux ambassadeurs et agents diplomatiques français.

La situation des consuls et agents consulaires est réglée conformément aux conventions intervenues avec le pays représenté, l'exonération de la taxe d'habitation ne pouvant, en tout état de cause, être accordée que dans la commune de la résidence officielle et pour cette résidence seulement.

La combinaison de ces deux articles a été abondamment commentée par l'administration fiscale en particulier au sujet de leur application aux maisons de retraite. Les commentaires concernant les établissements accueillant des adultes handicapés sont plus succincts.

L'administration fiscale opère une distinction nette entre les locaux à usage commun de la maison de retraite et les chambres occupées à titre privatif par les pensionnaires.

Elle apprécie également le champ d'application de la taxe d'habitation en fonction de la qualité fiscale du gestionnaire de l'établissement.

B- Doctrine fiscale applicable aux maisons de retraite

S'agissant des maisons de retraite (l'administration fiscale n'utilise pas le terme EHPAD), l'administration fiscale a cru nécessaire de donner son interprétation de ces deux articles dans sa doctrine administrative dans les termes ci-après reproduits.

1- Maison de retraite gérée dans un but lucratif

S'agissant des maisons de retraite gérées dans un but lucratif, il a été précisé que puisqu'elles sont imposées à la taxe professionnelle (remplacée depuis, mais à champ d'application constant, par la contribution économique territoriale – dont la contribution foncière des entreprises fait partie) elles échappent à la taxe d'habitation.

Cependant, leurs pensionnaires sont assujettis à la taxe d'habitation dans les conditions de droit commun lorsqu'ils occupent leur logement à titre privatif. Ils bénéficient, le cas échéant, des abattements éventuels à la base ou des exonérations ou dégrèvements résultant de leur situation personnelle (D. adm. 6 D-1233 n° 21 et 22, 1^{er} septembre 1997).

2- Maison de retraite gérée sans but lucratif

S'agissant des maisons de retraite gérées sans but lucratif, l'administration fiscale a précisé que conformément à l'article 1408 du CGI, la taxe d'habitation doit être établie au nom des personnes qui ont la disposition de locaux imposables.

Mais elle a évidemment relevé que le paragraphe II du même article exonère les établissements publics d'assistance de taxe d'habitation.

Elle en a conclu que le régime applicable aux maisons de retraite imposables à la taxe d'habitation diffère, d'une part, selon qu'elles sont gérées par un établissement public d'assistance ou par d'autres organismes sans but lucratif et, d'autre part, selon les conditions

d'occupation de locaux par les pensionnaires (Inst. 4 octobre 1990, 6 D-2-90 ; D. adm. 6 D-1223 n° 23, 1^{er} septembre 1997).

a- Maisons de retraite gérées par des établissements publics d'assistance

S'agissant des maisons de retraite gérées par des établissements publics d'assistance les locaux communs (réfectoire, salles de réunion...) sont exonérés (CGI art. 1408, II-1°).

En revanche s'agissant des locaux d'hébergement, il convient de distinguer selon que les pensionnaires ont ou non la disposition privative de leur logement.

1- Lorsqu'ils n'ont pas la disposition privative de leur logement, les locaux d'hébergement sont exonérés aussi bien pour les pensionnaires que pour l'établissement public.

Les pensionnaires sont considérés comme n'ayant pas la disposition privative de leur logement

- lorsqu'ils sont hébergés en dortoir ;
- lorsque la réglementation de l'établissement comporte :
 - l'obligation pour les personnes valides de prendre les repas en commun et, par suite, l'interdiction de cuisiner ;
 - une limitation des heures de visite ou, à tout le moins, l'interdiction des visites de nuit ;
 - le libre accès des chambres au personnel ainsi qu'au gestionnaire.

2- A l'inverse, lorsque les pensionnaires ont la disposition privative de leur logement, ils sont personnellement assujettis à la taxe d'habitation dans les conditions de droit commun, sur la valeur locative de leur logement ; il est alors fait application des abattements prévus à l'article 1411 du CGI (abattements à la base) ainsi que des exonérations et dégrèvements prévus aux articles 1414 et 1414 A dudit Code

Ces différents éléments résultent de prises de position formelle de l'administration (Inst. 4 octobre 1990, 6 D-2-90 ; D. adm. 6 D-1233 n° 24 et 25, 1^{er} septembre 1997 ; Rép. Erhel : AN 15 juin 2010 p. 6661 n° 75801).

b- Maisons de retraite gérées par des établissements privés non lucratifs

S'agissant des maisons de retraite gérées par des établissements privés non lucratifs, les locaux communs sont considérés comme étant à la disposition du gestionnaire et, par suite, toujours imposés à son nom (CGI art. 1408, I).

Les locaux d'hébergement sont imposés à la taxe d'habitation au nom de l'établissement lorsque les pensionnaires n'ont pas la disposition privative de leur logement et dans le cas contraire, au nom des pensionnaires (Inst. 4 octobre 1990, 6 D-2-90 ; D. adm. 6 D-1233 n° 26, 1^{er} septembre 1997, Rép. Mattéi : AN 23 septembre 1996 p. 5058 n° 40358, Rép. Nogrix : Sén. 3 juin 2004, p. 1191, n° 09933).

Faisant application de ces éléments, il a été jugé que doit être regardée comme ayant conservé la disposition de ses chambres une maison de retraite dans laquelle :

- aucun repas ne peut être pris en dehors des salles de restaurant, sauf avis médical ;
 - les heures de visite sont limitées et les visites interdites la nuit ;
 - les agents disposent d'un libre accès aux chambres, même en dehors de toute situation d'urgence ;
 - les pensionnaires peuvent être amenés à changer de chambre selon les besoins de l'établissement sans que ces chambres leur soient spécifiquement affectées.
- Cet établissement est, par suite, seul redevable de la taxe d'habitation, dès lors que les restrictions ainsi mises à la libre occupation des chambres par les résidents ne sont pas seulement destinées à préserver l'ordre, la sécurité ou la tranquillité des intéressés.

Est sans incidence le fait qu'un état des lieux est dressé lors de la remise des clés des chambres et lors de la libération de celles-ci et que l'aménagement des locaux est assuré sous la responsabilité des résidents (CAA Lyon 16 novembre 2006 n° 02-1109, 5^e ch., Association Accueil et Confort Pour Personnes Agées : RJF 3/07 n° 295).

Jugé de même, au motif que l'exploitant impose des restrictions à la libre occupation des chambres (CAA Bordeaux, 3 décembre 1996, n°93BX287, DF1997.796).

Conclusion du B

Il résulte de ce qui précède que les pensionnaires de maison de retraite sont assujettis à la taxe d'habitation dans les conditions de droit commun lorsqu'ils occupent leur logement à titre privatif et ce peu importe que la maison de retraite soit gérée par un établissement privé lucratif, un établissement public ou un établissement privé non lucratif.

En revanche, lorsque les pensionnaires n'occupent pas leur logement à titre privatif au sens des dispositions fiscales (ce qui est de très loin le cas le plus fréquent), les règles identiques à celles applicables aux parties communes doivent être mises en œuvre.

Dès lors les établissements privés lucratifs et les établissements publics sont exonérés de taxe d'habitation sur l'ensemble de leurs bâtiments alors que les établissements privés non lucratifs y sont soumis pour l'intégralité des mêmes bâtiments. **Il y a donc ici une inégalité de traitement fiscal entre opérateurs d'un même marché.**

C- Etablissements pour adultes handicapés

S'agissant des établissements hébergeant des adultes handicapés, les mêmes règles s'appliquent.

Ainsi pour les locaux communs, les établissements privés lucratifs, même s'ils sont rares, sont exonérés de la taxe d'habitation au motif qu'ils sont assujettis à la cotisation foncière des entreprises (article 1407 II 1° du CGI) et les opérateurs publics sont exonérés au motif qu'il s'agit d'établissements publics d'assistance (article 1480 II 1° du CGI). Il n'existe pas d'exonération de ce type pour les établissements privés non lucratifs.

S'agissant des locaux d'hébergement, l'assujettissement à la taxe d'habitation dépend du caractère privatif de leur usage.

Ainsi, il a été précisé que les personnes placées dans un foyer pour handicapés ne sont imposables à la taxe d'habitation que si elles disposent, à titre privatif, d'un logement dans ce foyer (Rép. Vivien : AN 18 septembre 1989 p. 4170 n° 15218).

Il a encore été indiqué qu'une association qui gère un foyer d'hébergement de personnes handicapées est légalement redevable de la taxe d'habitation pour les parties communes de l'établissement, alors même que celles-ci seraient spécifiquement conçues pour faciliter la vie commune des occupants. Il n'est pas possible, en effet, de tenir compte de la situation personnelle de chacun de ces occupants, dès lors que ceux-ci ne peuvent, en aucun cas, être regardés comme ayant la disposition exclusive de ces parties communes (Rép. Miossec : AN 6 octobre 1997 p. 3302 n° 1106).

Jugé qu'une association qui gère un centre destiné à l'hébergement d'adultes handicapés est redevable de la taxe d'habitation pour l'ensemble de ses locaux, dès lors que les résidents ne peuvent pas disposer à leur convenance du logement qui leur est attribué en raison des restrictions qui leur sont imposées, qui ne visent pas seulement à préserver l'ordre, la sécurité ou la tranquillité des personnes (CAA Marseille 3 mai 1999 n° 97-5186, 3° ch., Association « L'Education par le travail » : RJF 11/99 n° 1389).

En l'espèce, les résidents avaient l'obligation de faire leur toilette à une heure déterminée et de prendre leurs repas en commun.

Un centre de rééducation et réadaptation fonctionnelle doit être regardé comme occupant à titre privatif, au sens de l'article 1407, I-2, du CGI, la totalité des locaux dévolus à l'accueil, à la circulation, au traitement et à l'hébergement des patients, dès lors que l'accès à ces locaux par des tiers, tels les visiteurs des patients, est réglementé. N'ont pas pour effet de donner un accès public à ces locaux la circonstance qu'ils sont mis à la disposition du personnel médical et des patients et ouverts à leur circulation, ainsi que la circonstance que la liberté de disposition des locaux par le centre est soumise à la réglementation sanitaire. Le centre est, par suite, passible de la taxe d'habitation à raison de ces locaux (CE 26 juin 2002 n° 223362, 8° et 3° s.-s., Association du Centre médical Docteur Bouffard-Vercelli : RJF 10/02 n° 1124, concl. G. Bachelier BDCF 10/02 n° 126).

En l'espèce, il a été jugé que les circonstances invoquées ne font pas obstacle à ce que l'association soit regardée comme occupant elle-même les locaux mis à la disposition du

personnel et des résidents car cette mise à disposition répond précisément à l'objet de l'association.

Conclusion du C

Il résulte de ce qui précède que les résidents d'établissements pour adultes handicapés sont assujettis à la taxe d'habitation dans les conditions de droit commun lorsqu'ils occupent leur logement à titre privatif (cas rarissime) et ce peu importe que l'établissement soit géré par un opérateur privé lucratif, un opérateur public ou un opérateur privé non lucratif.

En revanche, lorsque les résidents n'occupent pas leur logement à titre privatif au sens des dispositions fiscales, les règles identiques à celles applicables aux parties communes doivent être mises en œuvre.

Dès lors les établissements privés lucratifs et les établissements publics sont exonérés de taxe d'habitation sur l'ensemble de leurs bâtiments alors que les établissements privés non lucratifs y sont soumis pour l'intégralité des mêmes bâtiments. **Il y a donc ici encore une inégalité de traitement fiscal entre opérateurs d'un même marché.**

Fait à Paris, le 25 septembre 2012

CABINET D'AVOCATS CORMIER-BADIN

Avocat à la Cour

9 avenue de la Porte de Villiers

75017 PARIS

Tél. 01 53 81 05 52 - Fax 01 53 81 00 94

Toque Palais B 0713


Xavier BADIN

Coût du travail des différents secteurs hospitaliers

1

Si la FHP présente certes des taux de cotisations minimales obligatoires (55%) supérieures au secteur FHF (51%)ⁱ, **le coût réel du travail du secteur hospitalier public demeure plus important** de par :

- Le poids du maintien du salaire en cas d'absence dans la Fonction Publique Hospitalière, beaucoup plus lourd que les cotisations prévoyance souscrites dans le secteur privé

Dans le secteur privé, la prévoyance est la garantie souscrite par l'entreprise afin de compléter les prestations servies par la Sécurité Sociale. Elle varie entre **2.4 et 2.9%**, réparties entre 60% employeur et 40% salarié.

Dans la fonction publique hospitalière, lorsqu'un agent est arrêté pour raison médicale, son salaire est maintenu dans son intégralité. L'IGAS a estimé le taux de charges supplémentaires liées à l'absentéisme et pouvant être mis en parallèle avec les cotisations prévoyance du secteur privé à **8,07%**ⁱⁱ.



En intégrant le maintien des salaires des professionnels absents pour raison de santé, le taux de charges patronales est de 59% des salaires bruts dans le secteur FHF pour 57% dans la FHP.ⁱⁱⁱ

- La structure de personnel : La mission T2A a par ailleurs procédé à une analyse spécifique en appliquant le coût total de chaque secteur à la structure de l'effectif du secteur public. Ce travail met en évidence qu'avec la structure d'effectif du public, l'écart de coût entre secteur privé ex OQN et public passe de 5,6% à 8%, soit un différentiel de 3,4 points en faveur du secteur privé.
 - o Cette comparaison trouve tout son sens dans l'obligation faite au secteur public de recruter des professionnels diplômés dont les rémunérations ne sont pas fixées contractuellement mais par des grilles indiciaires.
 - o Il est également nécessaire de noter que les médecins sont salariés à l'hôpital, ce qui génère des charges sociales supplémentaires, inexistantes dans le secteur privé où ils sont associés.
 - o Enfin, la gestion « internalisée » de la protection sociale reporte des charges sur le secteur public non présente dans le secteur privé (Ex : Equipe des gestionnaires des retraites fait partie effectif de l'hôpital, pourrait relever directement CNRACL).



A structure d'effectifs identique, le coût du travail devient comparativement encore plus lourd dans le secteur public et est estimé 8% supérieur au secteur privé.

2

Ce différentiel tend en outre aujourd'hui à s'accroître du fait :

- Des **mesures de revalorisation** du personnel dans la FPH
 - o Augmentation de la cotisation formation de 2,3% à 2,9%
 - o Mise en place de la cotisation CNG de 0,15% de la masse salariale

- Mise en place de la GIPA (Garantie Individuelle de Pouvoir d'Achat)
- Augmentation de la cotisation CNRACL de +1,35% : passage de 27,3% à 28,65% au 1er janvier 2013
- Mise en place de la réforme du LMD (IDE et professions paramédicales), et reclassements des personnels (droit d'option des infirmiers, reclassements des PARM en catégorie B)
- Impact de la loi ANT : Pour les 4 années de mise en œuvre du dispositif de titularisation, le surcoût a été évalué à 6 000 euros par bénéficiaires, soit au total 420 millions d'euros qui représentent un peu plus d'1% du titre I.

- **Des mesures statutaires, notamment de gestion du temps**

A la nécessaire continuité de service s'ajoute des modalités inflationnistes de gestion du temps :

- Mode de calcul de la RTT dérogatoire du droit commun : le congé maternité génère des droits à RTT.
- Transposition du droit européen sur le report automatique des congés annuels non pris de l'année n sur n+1 pour les agents absents pour raisons de santé.
- 32h de nuit (non transposées dans le privé)

3

Il est donc primordial de reconnaître, sans les alourdir, les spécificités statutaires de la FPH, et de **maintenir les dispositifs permettant d'alléger, même à la marge, le coût du travail dans le secteur public.**

ⁱ Source : Mission Tarification à l'activité, Evaluation du Coût du travail des différents secteurs hospitaliers à partir des données brutes salariales, avril 2010

ⁱⁱ Etude IGAS sur les écarts de rémunérations et de charges sociales entre les EPS et établissements privés, mars 2007

ⁱⁱⁱ Mission Tarification à l'activité, Evaluation du Coût du travail des différents secteurs hospitaliers à partir des données brutes salariales, avril 2010, page 10



FÉDÉRATION DE
L'HOSPITALISATION
PRIVÉE

ILE DE FRANCE

Monsieur le Député Jérôme GUEDJ
Assemblée Nationale
126 rue de l'Université
75355 PARIS 07 SP

Paris, le 22 février 2013

Objet : CICE

Monsieur le Député,

Je tiens à vous alerter sur la situation de nos cliniques et hôpitaux privés.

Le Ministre de l'Économie et des Finances a présenté en conseil des ministres du 28 novembre un texte portant création du Crédit d'Impôt pour la Compétitivité et l'Emploi (CICE), qui concerne nos établissements de santé privés.

Le CICE vise "*à donner aux entreprises les moyens de redresser la compétitivité de la production française et à soutenir l'emploi*", explique le ministère dans le compte rendu du conseil. Il est ouvert à toutes les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel et soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu et sera égal à 6% de la masse salariale correspondant aux salaires de moins de 2,5 SMIC. Sa montée en charge sera progressive, avec un taux de 4% en 2013.

Des interventions politiques laissent à penser que le CICE ferait l'objet d'une récupération via des modulations tarifaires. Nous avons pris acte que nous n'avons été, à aucun moment, consulté ou concerté par cette affaire.

Je souhaite revenir vers vous pour préciser un certain nombre de points.

1° De quoi parle-t-on ?

Le projet de crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi s'appuie sur une base de calcul reposant sur les rémunérations versées aux salariés ne pouvant excéder toutefois 2,5 fois le salaire minimum interprofessionnel de croissance.

Le taux du CICE envisagé est de 4% pour le crédit d'impôt calculé sur les rémunérations versées en 2013 et de 6% en 2014.

Son utilisation ne peut en aucun cas être corrélée à une baisse tarifaire. En effet, un décalage majeure de trésorerie, voire même de résultat, serait constaté et placerait les établissements de santé privés dans des différences de traitement inexplicables, opaques et discriminatoires.

Les difficultés proviennent du mécanisme suivant :

- Le crédit né au titre de l'exercice social N imputable sur l'impôt de l'exercice social N (acquitté au cours de l'exercice social N+1)
- Excédent reportable sur les impôts N+1, N+2, N+3 (acquittés au cours de N+2, N+3, N+4)
- Et, sinon, remboursable au cours de l'exercice social N+4.

Seuls quelques établissements de santé privés (au sens de l'annexe au règlement (CE) N° 800/2008 du 6 août 2008) pourront bénéficier d'une restitution « immédiate », à savoir à N+1.

Le CICE, avec le mécanisme tel que prévu à notre connaissance, n'apporte pas d'effet d'aubaine au sein de nos établissements de santé privés. Qui plus est, l'application du CICE ne constitue pas une réelle opportunité pour les établissements de santé privés déficitaires d'améliorer leur situation à court terme... mais à moyen terme ... à N+4. Une baisse tarifaire ne ferait qu'accroître leurs difficultés.

Le CICE viendrait mettre fin à une situation discriminatoire avec les établissements de santé publics et associatifs.

2° Quelle est la situation des établissements de santé privés ?

L'observatoire économique annuel des établissements de santé privés MCO publié en novembre 2012 montre trois points critiques essentiels :

- 35% de cliniques et hôpitaux privés MCO en déficit,
- L'arrêt de la croissance des investissements,
- 72% des établissements ne peuvent plus investir au niveau souhaité.

En 20 ans, le nombre de cliniques MCO a chuté de 44% en 20 ans en France, passant de 1.014 établissements à 570 aujourd'hui.

Ainsi, la santé des établissements de santé privés laissent à penser que bon nombre d'établissements ne verront le bénéfice du CICE qu'en 2017.

De plus, il est à noter que la situation des établissements de santé privés est atypique vis-à-vis des autres établissements de santé associatifs ou publics concernant le coût des salaires. Le tableau suivant (source DGOS/DRESS de 2010) fait le point sur la situation.

Ensemble hors médecin	Privé Ex DGF		Privé	Public	
	FEHAP	UNICANCER	FHP	FHF titulaires	FHF contractuels
Net	100	100	100	100	100
Brut	130,79	128,71	128,94	119,28	122,00
Charges patronales	75,84	74,47	73,05	70,56	71,11
Charges salariales	30,79	28,71	28,94	19,28	22,00
Coût Total = Brut + Charges	206,63	203,18	201,93	188,64	192,00
Coût Total / net	2,07	2,03	2,02	1,90	1,93
Coût Total / Brut	1,58	1,58	1,57	1,59	1,58
Charges salariales / Brut	0,24	0,22	0,22	0,16	0,18
Charges patronales / Brut	0,58	0,58	0,57	0,59	0,58

Ce tableau met en évidence que, lorsqu'un salarié perçoit 100 euros nets, celui-ci coûte 190 euros à l'hôpital public, 207 euros pour les établissements associatifs et 202 euros pour les établissements de santé privés.

A ce jour, pour compenser ces « effets charges », les établissements de santé associatifs perçoivent des dotations d'Aides à la Contractualisation, dont les conditions d'allocation de ressources restent obscures pour nous, et certains établissements de santé publics comme l'APHP, de par certaines spécificités, bénéficient également de Mission d'Intérêt Général. Nos établissements de santé privés assument donc un surcoût salarial non compensé de 6%.

Je ne reviens pas non plus sur le fait que nos établissements de santé privés assument des coûts non supportés notamment par les établissements de santé publics et privés associatives (Impôts sur les sociétés, ...) qui sont autant de marges de manœuvres supplémentaires dont disposent les hôpitaux publics et structures associatives.

3° L'application du CICE n'a pas à être remise en cause pour les établissements de santé privés.

En conséquence, l'application du CICE n'a pas à être remis en cause tant pour des raisons de fond que de forme.

De fond, car je constate ainsi que ce dispositif vient mettre fin à un différentiel de charge non compensé à ce jour pour les établissements de santé privés contrairement aux actions mises en œuvre ces dernières années pour les établissements de santé associatifs ou l'APHP.

De forme, car le mécanisme complexe mis en place pour le CICE ne laisse pas envisager de réels impacts compte-tenu de la situation économique et financière des établissements de

santé privés. Ces impacts seront soit partiels à N+1, soit encore pas avant plusieurs années... pour certains pas avant 2017.

4° Notre demande

Aussi, envisager une contrepartie tarifaire au dispositif CICE n'apparaît nullement justifié sur le fond et sur la forme.

Pire, une baisse tarifaire viendrait fragiliser encore plus un secteur mis à mal depuis de nombreuses années avec 35% d'établissements de santé privés en déficit.

De plus, les établissements de santé privés connaissent une faible croissance de leurs dépenses estimée à 1,4% par la CNAMTS sur les 10 premiers mois 2012, largement inférieur au volume prévisionnel de 2,4% de l'ONDAM Hospitalier.

A défaut, la profession serait contrainte de vous demander les mêmes avantages, en termes d'accompagnement d'une enveloppe d'Aide à la Contractualisation, que ceux accordés aux établissements associatifs qui bénéficient par ailleurs d'un différentiel tarifaire de 22% comme le souligne de nombreux rapports remis au Parlement.

Restant à votre disposition pour échanger en toute transparence sur ce sujet,

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Député, l'expression de mes salutations respectueuses.

Patrick SERRIERE
Président de la FHP IDF




Coût du travail des différents secteurs hospitaliers

1 Si la FHP présente certes des taux de cotisations minimales obligatoires (55%) supérieures au secteur FHF (51%)ⁱ, **le coût réel du travail du secteur hospitalier public demeure plus important** de par :


- Le poids du maintien du salaire en cas d'absence dans la Fonction Publique Hospitalière, beaucoup plus lourd que les cotisations prévoyance souscrites dans le secteur privé

Dans le secteur privé, la prévoyance est la garantie souscrite par l'entreprise afin de compléter les prestations servies par la Sécurité Sociale. Elle varie entre **2.4 et 2.9%**, réparties entre 60% employeur et 40% salarié.

Dans la fonction publique hospitalière, lorsqu'un agent est arrêté pour raison médicale, son salaire est maintenu dans son intégralité. L'IGAS a estimé le taux de charges supplémentaires liées à l'absentéisme et pouvant être mis en parallèle avec les cotisations prévoyance du secteur privé à **8,07%**ⁱⁱ.

 **En intégrant le maintien des salaires des professionnels absents pour raison de santé, le taux de charges patronales est de 59% des salaires bruts dans le secteur FHF pour 57% dans la FHP.**ⁱⁱⁱ

- La structure de personnel : La mission T2A a par ailleurs procédé à une analyse spécifique en appliquant le coût total de chaque secteur à la structure de l'effectif du secteur public. Ce travail met en évidence qu'avec la structure d'effectif du public, l'écart de coût entre secteur privé ex OQN et public passe de 5,6% à 8%, soit un différentiel de 3,4 points en faveur du secteur privé.
 - o Cette comparaison trouve tout son sens dans l'obligation faite au secteur public de recruter des professionnels diplômés dont les rémunérations ne sont pas fixées contractuellement mais par des grilles indiciaires.
 - o Il est également nécessaire de noter que les médecins sont salariés à l'hôpital, ce qui génère des charges sociales supplémentaires, inexistantes dans le secteur privé où ils sont associés.
 - o Enfin, la gestion « internalisée » de la protection sociale reporte des charges sur le secteur public non présente dans le secteur privé (Ex : Equipe des gestionnaires des retraites fait partie effectif de l'hôpital, pourrait relever directement CNRACL).

 **A structure d'effectifs identique, le coût du travail devient comparativement encore plus lourd dans le secteur public et est estimé 8% supérieur au secteur privé.**

2 Ce différentiel tend en outre aujourd'hui à s'accroître du fait :

- Des **mesures de revalorisation** du personnel dans la FPH
 - o Augmentation de la cotisation formation de 2,3% à 2,9%
 - o Mise en place de la cotisation CNG de 0,15% de la masse salariale

- Mise en place de la GIPA (Garantie Individuelle de Pouvoir d'Achat)
- Augmentation de la cotisation CNRACL de +1,35% : passage de 27,3% à 28,65% au 1er janvier 2013
- Mise en place de la réforme du LMD (IDE et professions paramédicales), et reclassements des personnels (droit d'option des infirmiers, reclassements des PARM en catégorie B)
- Impact de la loi ANT : Pour les 4 années de mise en œuvre du dispositif de titularisation, le surcoût a été évalué à 6 000 euros par bénéficiaires, soit au total 420 millions d'euros qui représentent un peu plus d'1% du titre I.

- **Des mesures statutaires, notamment de gestion du temps**

A la nécessaire continuité de service s'ajoute des modalités inflationnistes de gestion du temps :

- Mode de calcul de la RTT dérogatoire du droit commun : le congé maternité génère des droits à RTT.
- Transposition du droit européen sur le report automatique des congés annuels non pris de l'année n sur n+1 pour les agents absents pour raisons de santé.
- 32h de nuit (non transposées dans le privé)

3

Il est donc primordial de reconnaître, sans les alourdir, les spécificités statutaires de la FPH, et de **maintenir les dispositifs permettant d'alléger, même à la marge, le coût du travail dans le secteur public.**

ⁱ Source : Mission Tarification à l'activité, Evaluation du Coût du travail des différents secteurs hospitaliers à partir des données brutes salariales, avril 2010

ⁱⁱ Etude IGAS sur les écarts de rémunérations et de charges sociales entre les EPS et établissements privés, mars 2007

ⁱⁱⁱ Mission Tarification à l'activité, Evaluation du Coût du travail des différents secteurs hospitaliers à partir des données brutes salariales, avril 2010, page 10



Mission parlementaire sur le régime fiscal et règlementaire des structures privées non lucratives.

4 juillet 2013

Contexte

Le statut fiscal du secteur privé non lucratif ;

Le non - assujettissement des associations aux impôts commerciaux dont l'impôt sur les sociétés qui de ce fait ne les rend pas éligibles au CICE ;

L'allègement de la taxe sur les salaires pour le secteur associatif qui avait été voté l'an passé ;

La comparaison du poids respectif de la fiscalité des acteurs privés non lucratifs et des acteurs lucratifs ;

L'éventuelle distorsion de concurrence due au différentiel de fiscalité entre les secteurs ;

Les effets actuels du degré de souplesse accordé aux structures concernant la non lucrativité

En préambule,

Nos observations principales :

1. Depuis 10 ans, le secteur de la petite enfance présente une distorsion de concurrence forte entre les acteurs privés « marchands » et les acteurs associatifs, en défaveur des premiers.
2. Le CICE vient corriger une très faible partie de cette distorsion qui persiste.
3. La législation fiscale, en matière de règles de la concurrence, n'est appliquée que très rarement sur notre territoire, par les associations non assujetties et par les collectivités locales.
4. Des situations abusives d'associations « faux-nez » qui profitent des avantages du secteur associatif à des fins commerciales se multiplient.
5. Les solutions à envisager : faire appliquer la loi.
Si les collectivités locales respectaient la législation en vigueur en termes d'attribution de subventions et si les associations respectaient la législation fiscale en matière de concurrence, il n'y aurait plus de distorsion.

Les entreprises de crèches sont des partenaires reconnus du secteur de la petite enfance, et des acteurs dynamiques dans la satisfaction des besoins des communes en matière de services d'accueil collectif qui constitue une part essentielle de leur activité et de leur objet même.

Elles ont pour réservataires, des entreprises qui réservent des places pour leurs salariés et des communes pour leurs administrés.

Les distorsions de concurrence que nous observons sont relevées dans le cadre de nos relations avec les communes et les entreprises, et parfois avec d'autres collectivités territoriales (départements ou régions).

Les communes qui décident d'organiser une offre de crèche sur leur territoire ont le choix de son mode de gestion. Elles peuvent fournir directement le service (crèche exploitée en régie directe) ou recourir à des prestataires tiers par contrats de gestion déléguée de crèches (passés en application des articles L. 1411-1 et s. du code général des collectivités territoriales) ou de réservation de places de crèches (passés en application de l'article 30 du code des marchés publics) conclus à l'issue des procédures de mise en concurrence. Ces prestataires tiers sont les crèches associatives et les entreprises de crèches, en concurrence directe dans ces procédures. Il en est de même avec les entreprises qui mettent en place des crèches ou réservent des places en crèches pour leurs salariés.

Les entreprises de crèches sont confrontées à trois types de distorsions et d'entraves structurelles dans la concurrence avec les crèches associatives sur ces marchés, par inapplication des exigences de la loi.

Le premier type de distorsions illicites est lié aux coûts réduits et subventionnés des offres proposées par les crèches associatives dans les procédures de mise en concurrence.

Les crèches associatives bénéficient d'avantages fiscaux (exonération d'Impôt sur les Sociétés, de Contribution sur la Valeur Ajoutée ex Taxe Professionnelle, abattement taxe sur les salaires), d'avantages sociaux (contrats d'emplois aidés) et de subventions d'investissement et de fonctionnement attachées à leur statut non-lucrative et réservées exclusivement à leur activité non-lucrative.

Or les entreprises de crèches constatent que les crèches associatives incorporent couramment ces avantages dans la structure de coûts et de prix des offres qu'elles soumettent dans les procédures de mise en concurrence des contrats de gestion déléguée de crèches ou de réservation de places de crèches, par les mairies ou les employeurs.

Cette situation est doublement irrégulière et dommageable :

- en ce qu'elle exploite sur ces marchés des avantages strictement attachés et réservés à leur activité non-lucrative ;
- en ce qu'elle entraîne sur ces marchés une rupture d'égalité et une concurrence faussée pour les entreprises de crèches, qui ne peuvent répliquer les prix anormalement bas soumis par les crèches associatives au moyen de cet avantage de coûts réduits irrégulièrement tiré de leur statut non-lucrative, et qui se retrouvent ainsi abusivement évincés des contrats en cause.

	Associations	Entreprises
IS	<p>L'imposition à l'IS concerne les activités lucratives des associations :</p> <ul style="list-style-type: none"> • qui n'ont plus une gestion désintéressée, • dont l'activité lucrative est prépondérante. <p>Le taux de l'IS est :</p> <ul style="list-style-type: none"> • de 33 % du bénéfice avant impôt, • il est réduit à 15 % pour les Associations avec un chiffre d'affaire inférieur à 7 630 000 € et un plafond des bénéfices imposables inférieur à 38 120 €. 	soumise à l'IS au taux de 33% du bénéfice avant impôt, + contributions additionnelles, soit 34 à 35% selon les cas
CICE	<p>le CICE est applicable aux organismes relevant de l'article 207 du code général des impôts (CGI), dont les activités sont soumises totalement ou partiellement à l'IS.</p> <p>http://www.senat.fr/questions/base/2013/qSEQ130305431.html</p>	oui
Taxes sur les salaires	<p>abattement de taxe sur les salaires Pour les rémunérations versées à compter du 1er janvier 2014, ces organismes ne seront redevables de cette taxe que pour la fraction de son montant annuel excédant 20 000 € (au lieu de 6 002 € en 2012 et 2013). En outre la taxe ne sera due que si son montant annuel excède 1 200 € (au lieu de 840 €).</p> <p>Cf. Amendement du député Régis Juanico, membre de la mission</p>	Oui mais pas d'abattement + nouvelle tranche de TS sur les hauts salaires
Contribution économique territoriale (CET) = cotisation foncière des entreprises (CFE) + cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).	<p>Les associations répondant aux conditions suivantes sont exonérées de CFE :</p> <ul style="list-style-type: none"> • critères de non lucrativité, • gestion désintéressée, • activités lucratives inférieures à 60 000 €/an. <p>La CVAE est applicable aux associations ayant un chiffre d'affaires supérieur à 152 500 €.</p>	Oui, pas d'exonération
CAE (contrat accompagnement emploi)	<p>60% du smic horaire brut et 20 h hebdo 80% du smic et 26h pour les publics prioritaires 90% du smic et 26h pour les bénéficiaires du RSA</p>	En partie
Emplois avenir	75%	75% car convention avec le Ministère

Outre le fait de fausser les règles, ces distorsions peuvent induire une précarisation de l'emploi.

Seulement 15% des emplois des crèches associatives sont des CDI

http://www.uniopss.asso.fr/resources/trco/pdfs/2013/A_janvier_2013//RetS_Petite_enfance_2012_janv2013.pdf

- Pour apprécier le caractère non lucratif d'une association l'administration fiscale analyse sa gestion désintéressée, la non concurrence avec le secteur commercial et le respect de La règle des 4 P. Les associations qui agissent sur le champ concurrentiel doivent être assujetties à l'IS.
- Le Conseil d'Etat confirme que l'absence de concurrence avec le secteur commercial doit s'apprécier, pour les organismes sans but lucratif, au regard de la concurrence effective dans une zone géographique donnée.
L'absence de concurrence avec le secteur commercial, caractérisant (avec la gestion désintéressée) le caractère non lucratif d'une association, ne doit pas être évaluée « in abstracto », mais au regard de la concurrence réelle avec des entreprises privées dans une zone géographique donnée.
CE 13 février 2013 n° 342953, 9e et 10e s.-s., Association Groupe de plongée de Carantec
- Circulaire du 26 janvier 2006 relative à l'application au plan local des règles communautaires de concurrence relatives aux aides publiques aux entreprises
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000454790&dateTexte=&categorieLien=id>

Le deuxième type de distorsions illicites est lié à la conclusion ou à la reconduction tacite de conventions d'objectifs avec les crèches associatives, ou à l'exclusion des entreprises de crèches d'un dispositif de subventions

Les communes peuvent subventionner les crèches associatives à travers des conventions d'objectifs. Ces subventions et conventions constituent toutefois une exception aux règles et procédures de la commande publique et sont à ce titre soumises à deux conditions essentielles et strictes : en premier lieu, que le projet soit à l'initiative exclusive de l'association (dans son impulsion, sa conception, son contenu et sa gestion), en second lieu, que la subvention soit sans contrepartie pour la commune.

Or les entreprises de crèches constatent que nombre de conventions d'objectifs nouvellement conclues ou tacitement reconduites ne répondent pas à ces conditions et subventionnent ainsi des prestations qui relèvent en réalité de la commande publique.

Cette situation est doublement irrégulière et dommageable :

- en ce qu'elle s'affranchit des conditions légales du dispositif de subventionnement et détourne de la commande publique et de ses procédures de mise en concurrence des prestations qui en relèvent ;
- à défaut précisément de mise en concurrence, en ce qu'elle prive les entreprises de crèches de la possibilité d'offrir leurs services et de concourir pour la fourniture de ces prestations, et leur ferme abusivement ainsi l'accès à une part significative du marché en cause.

Cette situation est d'autant plus perturbante que les crèches associatives conventionnées prennent couramment avantage de ces subventions dans les offres qu'elles remettent par ailleurs sur les marchés des prestations mises en concurrence

Exemples :

Conseil général de l'Essonne. 2009

A compter du 1er septembre 2009, décide de réserver la participation aux gestionnaires des établissements et services d'accueil qui remplissent les critères suivants : - but non lucratif

Conseil général de Seine Saint Denis. Budget 2013

le maintien à 10 euros par berceau des subventions versées aux crèches associatives à but non lucratif ;

les subventions en faveur des crèches non départementales s'élèvent à 12,378 millions d'euros en 2013 (12,723 millions d'euros au budget primitif 2012), soit une baisse de 2,71%.

Cette baisse tient compte d'une part pour les gestionnaires de crèches publiques ou privées à but non lucratif, d'un retour au tarif de subventionnement appliqué avant le plan de relance des modes d'accueil de la petite enfance, et d'autre part de la suppression des aides aux gestionnaires de crèches privées à but lucratif ;

Commune de la Ferrière aux étangs. Mai 2013

Le cahier des charges stipule

Seules les associations (loi 1901) à but non lucratif peuvent répondre à l'appel d'offre, pour autant qu'elles répondent aux conditions générales suivantes :

➤ **Circulaire Fillon 18 janvier 2010**

Désormais, lorsqu'une association souhaite obtenir un financement public, outre la question de savoir si elle est bien à l'initiative du projet (au cas contraire, son activité devra être mise en concurrence par le biais d'un marché public ou d'une délégation de service public.), elle devra également se demander si elle relève du régime classique des subventions ou si elle doit appliquer le régime des compensations de service public ou des aides d'Etat

Pour cela, elle devra au préalable déterminer si elle est une « entreprise » au sens du droit communautaire.

Le troisième type de distorsions illicites est lié à la présence et au développement sur le marché de « fausses associations » qui exploitent le statut et les avantages associatifs au profit d'intérêts privés.

Les entreprises de crèches constatent que certaines crèches associatives sont structurellement liées avec des entreprises à qui elles sous-traitent tout ou partie substantielle des prestations dont elles ont reçu la charge à l'issue de procédures de mise en concurrence ou par conventions d'objectifs.

Cette situation est doublement irrégulière et dommageable :

- en ce qu'elle admet que des crèches associatives à gestion totalement intéressée se maintiennent et se développent sur le marché sous l'habit et avec les avantages (fiscaux, sociaux, subventions) des associations à but non lucratif ;
- en ce qu'elle source d'une concurrence manifestement faussée et déloyale pour les entreprises de crèches, tant sur le marché des prestations mises en concurrence que sur le marché potentiel des prestations subventionnées.

Exemples :

Mairie de Paris INSPECTION GENERALE – mission N° 09-05

Audit de La Maison du Kangourou association gestionnaire de 6 crèches collectives - Octobre 2009 -

Désignation du gestionnaire de la crèche du personnel à la Région Midi-Pyrénées Groupement Enfance Pour Tous (mandataire) / People & Baby (cotraitant), affaire 10s0397 -

Analyse chiffrée de la situation, Compte de Résultats type d'une crèche de 40 berceaux

Budget annuel moyen d'une crèche 40 places (eu Euros)				
Recettes	En Entreprise	En Association non assujettie	Ecart (A-E)	Commentaires
Participation Familles	169 830 €	169 830 €	0	
Participation CAF	207 570 €	207 570 €	0	
Participation Partenaires	360 000 €	360 000 €	0	
Subventions CG	0 €	0 €	0	<i>Souvent les associations ont des subventions du CG dont les entreprises sont exclues</i>
Total Recettes :	737 400 €	737 400 €	0 €	
Charges	En Société	En Association	Ecart (A-E)	Commentaires
Achats directs (fluides, matériel pédagogique, alimentaire...)	67 300 €	67 300 €	0	
Sous-total Achats directs :	67 300 €	67 300 €	0 €	
Loyer + charges	154 000 €	154 000 €	0	<i>Souvent les associations ont des subventions compensatrices de loyer</i>
Sous-total Loyers et entretien & charges :	154 000 €	154 000 €	0 €	
Pédiatre et Psychologue	7 000 €	7 000 €	0	
Frais de gestion	38 400 €	38 400 €	0	
Sous-total Intervenants externes :	45 400 €	45 400 €	0 €	
Publicité, publications, relations	1 000 €	1 000 €	0	
Déplacements & missions	700 €	700 €	0	
Télécommunications	2 400 €	2 400 €	0	
Services bancaires et assimilés	500 €	500 €	0	
Sous-total Autres charges externes :	4 600 €	4 600 €	0 €	
Taxe sur les salaires	21 200 €	15 198 €	-6 002	Abattement TS pour les assoc
Taxe d'apprentissage	1 802 €	0 €	-1 802	Pas de TA pour les associations (0,68%)
Formation continue	4 240 €	6 095 €	1 855	Taux SNAECO à 2,3%
Autres Impôts et Taxes : CVAE + CFE	9 199 €	2 000 €	-7 199	Pas de CVAE pour les associations
Sous-total Impôts et Taxes :	36 441 €	23 293 €	-13 148 €	
Salaires, Congés & Primes	265 000 €	265 000 €	0	
Remboursement de Transport	800 €	800 €	0	
Charges Patronales	79 500 €	79 500 €	0	
Subvention contrats aidés	0 €	-15 000 €	-15 000	Les CAE excluent le secteur marchand du dispositif
Médecine du travail, pharmacie	1 300 €	1 300 €	0	
Sous-total Frais de personnel :	346 600 €	331 600 €	-15 000 €	
Dotations aux amort. des immobilisations	100 317 €	100 317 €	0	
QP de subventions d'inv. virées au CR	-40 000 €	-70 000 €	-30 000	Les subventions bénéficient de subventions d'investissement des régions / départements
Sous-total Amortissements :	60 317 €	30 317 €	-30 000 €	
Total Charges :	714 658 €	656 510 €	-58 148 €	
Résultat avant impôt :	22 742 €	80 890 €	58 148 €	
Impôt sur les Bénéfices et IFA	7 581 €	0 €	-7 581	Pas d'impôt société pour les Associations ayant opté pour ne pas être assujetti
Résultat après impôt avant impact CICE:	15 161 €	80 890 €	65 729 €	
CICE 6%	-15 900 €	0 €	15 900	Pas de CICE pour les Associations ayant opté pour ne pas être assujetti
Résultat après impôt après impact CICE:	31 061 €	80 890 €	49 829 €	
D'autres dispositifs viennent accentuer cette distorsion :				
Recettes Conseils Généraux			75 000 €	Subventions de fonctionnement discriminatoires des conseils généraux
Loyers			20 000 €	Indemnités compensatrices de loyers versées par les Villes aux Associations
Taxe sur les salaires			13 998 €	Amendement Juanico, relèvement du plafond de franchise de taxe sur les salaires à 20000€
Résultat après impôt après impact CICE:	31 061 €	189 888 €	158 827 €	
Ecarts issus de pratiques illégales de la part des collectivités ou de l'option fiscale erronée des associations :				
QP de subventions d'inv. virées au CR			-30 000	
Taxe d'apprentissage			-1 802	
Autres Impôts et Taxes : CVAE + CFE			-7 199	
Recettes Conseils Généraux			-75 000	
Loyers			-20 000	
Impôt sur les Bénéfices et IFA			-26963	
CICE 6%			15 900	
TOTAL ECARTS			-145 064 €	

Des distorsions de concurrence existent donc, au bénéfice des associations...

Le CICE ne fait que corriger une très faible partie de la distorsion.

A noter de plus que les associations qui ont opté pour l'impôt bénéficieront du CICE.

Nous nous réjouissons que cette mission parlementaire soit l'occasion d'une remise à plat des différentes aides et avantages perçus.

La pénurie de places de crèches en France, l'annonce de la création de 100 000 places par le gouvernement justifient plus que jamais une complémentarité des gestionnaires municipaux, privés associatifs et privés marchands dans une concurrence saine.

Nos préconisations

- Rappeler et faire appliquer la loi, Rescrit fiscal, circulaires préfectorales, saisine du juge administratif, questions parlementaires et réponses ministérielles...
- Si nous n'arrivons pas à faire appliquer la législation en vigueur à toutes les associations et toutes les collectivités, alors il faut envisager la création d'un statut fiscal unique pour tous les établissements privés, associatifs ou entreprise ?



FFEC 117-123 rue d'Aguesseau – 92100 BOULOGNE-BILLANCOURT – Tél : 01 41 03 14 80

Contact : **Caroline Kovarsky** Déléguée générale
ckovarsky@ff-entreprises-creches.com

Mission parlementaire sur le régime fiscal et règlementaire des structures privées non lucratives

Contribution de la FNARS

La fiscalité, outil de développement de l'ESS

L'Economie Sociale et Solidaire (ESS) est composée d'acteurs ayant choisi de placer leur activité économique au service d'un projet collectif, visant non seulement à répondre à des besoins sociaux particuliers et mal couverts par le marché ou l'administration, mais aussi à promouvoir une forme renforcée de démocratie et de citoyenneté par un rapport à la propriété différent de celui du secteur marchand classique.

Pour y parvenir, cette économie se fonde historiquement sur plusieurs principes, notamment celui de non lucrativité qui empêche les propriétaires d'une structure de s'approprier individuellement les fruits de l'activité de la structure. Le gouvernement a souhaité favoriser le développement de cette économie. Le projet de loi préparé par M. Benoît Hamon et cette mission parlementaire s'inscrivent dans cette optique. Nous nous en félicitons et souhaitons qu'ils puissent tous deux poser les bases d'une politique ambitieuse pour l'ESS.

Cette politique impose de notre point de vue un choix fort concernant le périmètre de l'ESS et le ciblage des investissements budgétaires que la puissance publique souhaite réaliser.

Depuis plusieurs années, des entreprises à but lucratif commencent à se positionner sur ce nouveau marché que représente la solidarité, rentrant directement en concurrence avec de nombreux acteurs non lucratifs. Nous ne pouvons que saluer la volonté d'acteurs privés de développer des projets plus respectueux de la société, encadrés dans son fonctionnement et ses problématiques. Il nous semble cependant nécessaire que la puissance publique accorde un soutien particulier aux acteurs dont l'ambition sociétale est la plus forte et qui, à ce titre, ne bénéficient pas des mêmes opportunités de développement économique (par leur attrait plus faible pour des investisseurs privés notamment). Cela est d'autant plus important que ce phénomène paraît s'accélérer, menaçant de ne réduire progressivement l'ESS qu'à des parties très limitées de l'activité économique, remettant en cause alors sa capacité de transformation de la société et, à plus court terme, la qualité de service rendue sur les territoires.

La fiscalité doit être un instrument de ce soutien aux structures historiques de l'ESS et notamment aux associations ; elle doit préserver la capacité d'acteurs non lucratifs à intervenir sur le marché, les protéger d'une concurrence future du secteur lucratif, tout en reconnaissant la diversité de leurs modes d'intervention et sans chercher à « emporter » un secteur entier, dont la multiplicité représente une force et une capacité de réponse à des besoins sociaux en perpétuelle évolution.

Les difficultés posées par les évolutions récentes de la fiscalité

L'instruction fiscale de 2006 a permis de donner un cadre souple et adapté aux associations, permettant de déterminer avec finesse si elles doivent être fiscalisées pour préserver les conditions d'une concurrence loyale avec les entreprises ou non. Elle laisse également le choix aux associations de déterminer leur régime fiscal, permettant à chacune d'entre elle de rechercher le régime le plus avantageux pour elle, correspondant le mieux à son modèle.

En effet, certaines associations auraient avantage à être fiscalisées, notamment au vu des montants élevés de taxe sur les salaires qu'elles peuvent être amenées à payer et, à contrario, de la possibilité de récupérer une partie de la TVA sur leurs activités d'achat et vente. Toutefois, l'administration fiscale, dans des stratégies d'optimisation refuse parfois l'assujettissement aux impôts commerciaux d'une association.

Une fragilisation des associations déjà en situation de concurrence

La mise en œuvre du crédit d'impôt compétitivité emploi vient dans ce contexte créer un déséquilibre profond. Les entreprises lucratives peuvent bénéficier d'avantages importants permettant de réduire leurs charges ; de l'autre côté, les associations qui auraient intérêt à être fiscalisées pour bénéficier de ces mêmes avantages sont parfois bloquées, et maintenues sous le régime de la taxe sur les salaires. Une taxe dont la majoration de l'abattement –qui est passée l'an dernier de 6.000€ à 20.000€- s'avère en réalité rapidement limitée, ne compensant pas la difficulté à être fiscalisé.

En effet, cet abattement va principalement produire ses effets sur les petites associations (moins de 14 ETP au SMIC) ; si elles représentent près de 70% des associations, leur poids dans l'emploi total du monde associatif est réduit puisqu'il ne représente que 10% de l'emploi associatif total.

A l'inverse, 70% des emplois associatifs sont concentrés dans des associations comptant plus de 50 salariés (*chiffres CPCA*). Pour des structures de cette taille, l'abattement de 20 000€ ne représente qu'une très faible compensation au regard de l'impossibilité de bénéficier du CICE qui permet lui, une économie de 6% sur les charges sociales. Or ce sont ces structures qui sont le plus soumises à la concurrence du privé lucratif, notamment sur les champs du sanitaire et social.

L'ampleur de la compensation choisie par la puissance publique aboutit donc à aider des petites associations mais ne protège pas les plus exposées à la concurrence et fragilise ainsi non seulement la plupart des emplois associatifs mais aussi la capacité de ces associations à gérer des dispositifs ambitieux. Elle amoindrit ainsi la capacité de développement de l'ESS et le rôle qu'elle peut jouer dans la société en lui faisant courir le risque de pertes de marchés.

L'exemple de l'association Aurore, employeur de près de 1.000 salariés

L'association paye environ 30 millions d'euros de taxe sur les salaires. Elle bénéficie de l'abattement maximal de taxe sur les salaires, à savoir 20.000 €. Avec un équivalent CICE à 6% tel qu'en bénéficie une entreprise de même envergure, elle pourrait donc compter sur un abattement de 1.8 millions d'euros.

Pour des associations déjà en situation de concurrence, qui sont souvent les plus gros employeurs associatifs, la difficulté d'être fiscalisées même quand cela semble pertinent et la faiblesse de l'abattement de la taxe sur les salaires ne peuvent donc que générer des surcoûts au regard des entreprises lucratives.

Un risque de réduction des champs d'action de l'ESS

En outre, les économies générées par le CICE pourraient accélérer le processus de concurrence entre secteur non lucratif et secteur lucratif. Dans de nombreux champs, cette

concurrence est encore faible mais tend à se développer. Avec un avantage comparatif de cet ordre, il est probable que le secteur privé lucratif investisse davantage les champs d'action de l'utilité sociale, désormais plus rentables. Cela participerait d'un phénomène de marchandisation du social, avec des actions et des projets désormais confiés à des acteurs dont l'objet est le retour sur investissement, et non pas le développement pérenne d'une activité au service du collectif. Là où les acteurs historiques de l'ESS inscrivent dans leurs statuts des garanties pour la mise en œuvre de projets collectif d'utilité sociale, co-construits par une diversité d'acteurs du territoire et visant exclusivement le développement et la durabilité de ce service, les entreprises lucratives, même consciente de leur responsabilité sociale, recherchent le profit et la rémunération des propriétaires de l'entreprise. La qualité de service proposée aux populations risque de s'en trouver fortement dégradée.

Compenser pour le secteur non lucratif, plus fortement que cela n'a été fait, l'existence du CICE, permettra également de limiter les risques d'une concurrence renforcée et étendue à de nouveaux secteurs qui relèvent de la solidarité nationale. Cela préservera la qualité du service tout autant que la capacité de l'ESS de jouer un rôle fort dans notre société, un rôle fondé sur la gestion et le développement d'activités importantes.

Focus IAE – ACI :

Sur l'IAE, l'instruction fiscale de 2006 amène souvent les structures sous forme associative à être considérées comme lucratives et ce, d'autant plus, que la circulaire de 2005 sur les Ateliers et Chantiers d'Insertion incite à pratiquer les prix du marché pour ne pas être perçu comme un concurrent déloyale des entreprises. Pour autant, les structures bénéficient de larges exonérations et leur situation s'apprécie toujours au cas par cas, amenant dans les faits très peu d'ACI à être fiscalisés (moins de 7% d'après le rapport IGAS-IGF de janvier 2013 sur le financement de l'IAE). Comme toute association, les ACI pourraient avoir intérêt à être fiscalisés. Toutefois, cela n'est en réalité pas du tout le cas puisque les ACI sont exonérés de taxe sur les salaires pour leurs salariés en insertion. En outre, leurs achats sont souvent plus réduits que leurs ventes, la TVA pesant alors sur les structures.

La proposition de règle fiscale unique pour l'ensemble des SIAE contenue dans le rapport des inspections sur le financement de l'IAE, les amenant à être considérées comme des structures lucratives, fragiliserait donc considérablement les ACI. Dans le contexte actuel d'augmentation du chômage, il serait risqué de fragiliser davantage des structures aux équilibres déjà précaires, du fait d'une tendance à la baisse des financements publics et de contraintes, légitimes, sur leurs capacités de développement économique (règle des 30%).

Les réflexions de la FNARS

La FNARS soutient en l'état les instructions fiscales de 1998 et 1999 ainsi que l'instruction récapitulative de 2006. Elles permettent de rester au plus proche des réalités associatives et de la diversité du secteur, parfois concurrentiel, parfois non, parfois intéressé par la fiscalisation et d'autres fois non.

Elle souhaite un message politique fort de soutien aux organismes sans but lucratif, membres de droit de l'ESS, à savoir :

- Pour toutes les associations : Laisser réellement le choix aux associations de se fiscaliser ou non, sachant qu'aujourd'hui peu d'associations souhaitant être fiscalisées le sont en définitive. Il y a plusieurs jurisprudences où le contribuable réclamait son assujettissement à TVA qu'il n'a pas obtenu.

- Pour les associations qui sont sur le champ concurrentiel mais dont la pratique est différente des entreprises (règle des 4P) : il est important de préserver leur capacité à agir « différemment », donc de leur accorder le même avantage que le CICE pour les structures à but lucratif, via un crédit de taxe sur les salaires à 6%.
Nous craignons toutefois pour ces structures que cela n'entraîne une baisse des financements publics, que cela soit pour les structures subventionnées ou pour celles soumises à l'autorisation et la tarification, notamment dans le secteur social et médico-social.
- Pour les associations qui sont sur le champ concurrentiel mais n'ont pas de pratiques différentes des entreprises concurrentes : elles doivent être normalement fiscalisées, et donc bénéficier du CICE.
- Pour les associations, principalement actives sur des champs non concurrentiels : réfléchir au montant d'abattement de taxe sur les salaires de 20.000 € maximum ; des associations importantes, concentrant une large part des emplois associatifs, sont fragilisées par l'absence de modulation de l'abattement de la taxe sur leur effectif ; elles pourraient se voir progressivement concurrencées par des entreprises lucratives. Nous n'avons pas de proposition ferme mais nous inquiétons des conséquences de cette situation sur l'emploi dans l'ESS.
- Dans le champ de l'IAE et pour les ACI : préserver le régime non lucratif actuel ; sécuriser davantage la situation en intégrant à la règle des 4 P une analyse du personnel réalisant l'action (un cinquième P ?), permettant d'estimer que si une action est réalisée par un public exclu du marché du travail, elle n'est alors pas concurrentielle.

Mission parlementaire sur la fiscalité des associations

Note à l'intention des Messieurs les Députés Yves Blein, Jérôme Guedj, Rolland Juanico et Laurent Guillaume

Le HCVA a pris connaissance de la mission qui vous a été confiée par le Premier Ministre relativement à la fiscalité des associations. Son bureau souhaite formuler les premières observations suivantes :

- Cette mission est très large puisqu'elle s'étend de la difficulté de transférer le bénéfice du CICE aux associations, à l'examen des éventuelles distorsions de concurrence qui pourraient résulter de l'application de régimes fiscaux différents aux acteurs à but non lucratif, aux acteurs publics et aux acteurs lucratifs.
- Le HCVA considère que l'instruction 4H-5-2006 du 18 décembre 2006 relative au régime fiscal des organismes sans but lucratif - qui reprend celles du 15 septembre 1998 et du 1^{er} février 1999 - a clarifié le régime fiscal d'un grand nombre d'associations en mettant à leur disposition une grille d'analyse efficace du caractère désintéressé ou non de leur gestion, ou lucratif ou non de leurs activités. Cette instruction a ainsi contribué à apaiser les tensions entre l'administration et les associations et à diminuer sensiblement le nombre de contentieux.
- Par ailleurs, le dispositif mis en place par la circulaire du 12 août 1987 pour lutter contre les pratiques para commerciales a également contribué à « pacifier » les relations entre le secteur à but non lucratif et le monde des commerçants. Il convient de rappeler à cet égard que par un avis 96-A-12 en date du 17 septembre 1996, le Conseil de la Concurrence (devenu depuis l'Autorité de la Concurrence) a considéré que le fait que certains opérateurs bénéficient de facilités que d'autres n'ont pas, pouvait être justifié par des considérations d'intérêt général.
- Le HCVA n'est donc, en l'état, pas favorable à une remise en chantier de ces deux réglementations, travail qui risquerait de faire renaître des tensions ensevelies.
- Il a en revanche, proposé dans un rapport intermédiaire en date du 21 mars 2013, un certain nombre d'aménagements de nature à atténuer les effets produits par la crise sur le secteur associatif. Ce dernier n'est en effet pas épargné par les difficultés que traverse notre société, à double titre : tout d'abord c'est vers elle que se tourne toutes celles et tous ceux qui ne trouvent pas de réponse adaptée à leurs besoins auprès des entreprises classiques, soit en raison de la nature de ces besoins, soit en raison de la faiblesse de leurs ressources. Les principales évolutions démographiques de la

population, la progression constante du chômage, la multiplication sans précédent des plans de sauvegarde de l'emploi et leur répercussion sur les tissus économiques locaux, augmentent très sensiblement la demande de services associatifs, alors que dans le même temps la solvabilité des bénéficiaires régresse.

Ensuite, les modèles économiques sur lesquels a reposé jusqu'à une date récente la réponse associative se fragilise sensiblement : baisse globale des financements publics, stagnation de la générosité du public, érosion du pouvoir d'achat des bénéficiaires...

- Toute évolution législative ou réglementaire qui augmenterait les prélèvements fiscaux sur le secteur ou réduirait les incitations au mécénat privé aurait nécessairement de graves conséquences sur le financement d'organismes dont l'action contribue aujourd'hui plus que jamais à notre cohésion sociale.
- Afin de tenir compte de cette situation, les propositions émises par le HCVA sont de trois ordres : faciliter le développement des activités privées, sécuriser et développer la générosité du public et le mécénat des entreprises et faciliter la consolidation des structures.
- Les aménagements fiscaux proposés à l'appui de ces trois axes sont repris dans le pré-rapport joint à la présente note. Nous les exposerons ci-dessous après avoir formulé la demande du HCVA concernant la portée du rehaussement du seuil d'exonération de taxe sur les salaires.

1. Améliorer l'équité de la disposition prévue à l'article 67 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificatives pour 2012.

Au 2° du I de cet article, il est prévu que le seuil d'exonération de la taxe sur les salaires prévu au profit des associations, syndicats professionnels et mutuelles régies par le code de la mutualité, employant moins de 30 salariés est porté de 6000€ à 20000€. Cette disposition vise à compenser le fait que les associations ne bénéficient pas du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) prévu au profit des entreprises - ou n'en bénéficient que partiellement.

Telle qu'il est rédigé et interprété par l'administration fiscale, le texte est d'une portée pratique très différente selon la structuration choisie par les associations. Celles d'entre elles qui sont organisées sous forme fédérative (chaque antenne locale est organisée sous forme d'une personne morale distincte, chacune d'entre elles étant adhérente à une tête de réseau elle-même dotée de la personnalité morale) bénéficieront à plein de la disposition. En revanche, celles qui sont organisées sous forme « unitaire », les antennes régionales, bien que disposant d'une autonomie de gestion mais n'ayant pas la personnalité morale verront leur situation envisagée dans son ensemble et seront exclues du bénéfice de la mesure dès lors que leurs effectifs cumulés au plan national dépasseront le seuil de 30 salariés.

Deux associations d'importance et d'activité identiques pourront donc être traitées de façon très différente d'un point de vue fiscal (On peut noter à cet égard que la situation est identique en ce qui concerne la prise en compte du seuil de 60000 € d'activités lucratives en deca duquel les associations ne sont pas soumises aux impôts commerciaux dès lors que leurs activités à caractère non lucratif sont prépondérantes).

Pour mettre fin à ces distorsions, il conviendrait de considérer comme autant d'entités distinctes les structures locales, qu'elles soient ou non dotées de la personnalité morale, dès lors qu'elles ont un numéro SIRET, que leur responsable dispose d'une délégation de pouvoirs et qu'elles ont une comptabilité propre. Cette modification peut passer soit par une modification de la loi, soit par un changement d'interprétation de l'administration fiscale.

2. Relever le seuil d'assujettissement aux impôts commerciaux pour les associations ayant des activités lucratives à titre accessoire

Pour traiter fiscalement de la même manière des associations ayant des activités lucratives à titre accessoire, mais dont la structure juridique est différente et pénalise celles qui sont organisées sous forme unitaire, il conviendrait également de définir un critère qui soit indépendant de leur structure juridique et qui soit en rapport avec l'activité financière de l'association : par exemple, la limite de 1% de l'ensemble des ressources de l'association concernée.

3. Assurer la neutralité fiscale des opérations de fusions scissions, apports partiels d'actifs pour les associations comme pour les sociétés.

Les opérations de fusion, scission, ou apport partiel d'actifs bénéficient, lorsqu'elles concernent des sociétés commerciales, du régime prévu aux articles 210A à 210 C du CGI qui exonère les plus-values de l'impôt sur les sociétés. Il n'en va pas de même, selon la doctrine administrative, en ce qui concerne les associations. Une disposition du projet de loi relative à l'économie sociale et solidaire organise les opérations de fusion (l'absence d'une telle organisation était pour l'administration fiscale le fondement de sa doctrine). Il convient maintenant de compléter ce texte par une disposition fiscale. Le conseiller technique en charge du projet de loi ESS au cabinet de Benoît Hamon s'y est d'ailleurs engagé devant la session plénière du HCVA.

4. Supprimer le lien d'automatisme entre les trois impôts commerciaux.

Le paragraphe 20 de la doctrine BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 (l'instruction du 18 décembre 2006) pose un lien d'automatisme d'imposition entre la taxe à la valeur ajoutée, l'impôt sur les sociétés et la contribution économique territoriale. Or, la soumission automatique à l'IS et surtout à la CET, d'organismes répondant aux critères de non lucrativité et dont les activités sont susceptibles d'être soumises à la TVA, pèse lourdement et sans justification sur le coût des services qu'ils rendent. A l'inverse, l'exonération de TVA induite par leur non lucrativité les prive, dans certains cas, de l'exercice du droit à déduction de la TVA acquittée sur leurs achats, tout en les imposant à la taxe sur les salaires.

A titre de comparaison, ce lien n'existe pas pour les opérateurs lucratifs.

Le HCVA préconise donc de corriger la doctrine administrative sur ce point afin de supprimer tout lien d'automatisme d'imposition entre ces trois impôts qui ne relèvent d'ailleurs ni de la même logique fiscale ni des mêmes conditions d'application.

5. Favoriser le développement d'une mutualisation de recettes lucratives avec les recettes non lucratives.

Le paragraphe 140 alinéa 2 de la doctrine BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 n'autorise une association à développer une activité lucrative afin de financer ses activités principales que si ces dernières demeurent **significativement** prépondérantes.

L'adverbe « significativement » limite très sensiblement les capacités de mutualisation propres des associations, entre leurs différentes recettes. Il est proposé de supprimer cet adverbe.

6. Le HCVA propose également de consolider le dispositif destiné à favoriser le développement du mécénat.

Il propose notamment d'étendre aux associations reconnues d'utilité publique les dispositions de l'article 885-O-V bis A du CGI relatives à la déduction de l'impôt sur la fortune des dons consentis aux établissements d'utilité publique.

7. Il propose enfin que soit modifiée la doctrine administrative relative à la définition de l'intérêt général, au sens des articles 200 et 238 bis du CGI.

Il souhaite que soit substituée à la notion de « cercle restreint de personnes » celle d'« état » de la personne, retenue aujourd'hui par la jurisprudence et qui tient davantage compte de la situation réelle des personnes aidées.

Cette adaptation permettrait que puisse être considérés comme étant d'intérêt général, au sens des dispositions relatives au mécénat, des organismes qui viennent en aide à des combattants blessés lors d'opérations extérieures ou à des orphelins de la Police, ce qui n'est pas le cas aujourd'hui.

* * *

Note préparatoire à l'audition de la Fédération Léo Lagrange

dans le cadre de la mission parlementaire
relative au régime fiscal et réglementaire
des structures privées non lucratives

Paris, Jeudi 20 Juin 2013




leo lagrange
FÉDÉRATION



Sommaire

Présentation de la Fédération Léo Lagrange **Page 3**

**La Fédération Léo Lagrange,
une association contributive** **Page 10**

Zoom sur le champ de la Petite Enfance **Page 11**

Le CICE, la grande incompréhension **Page 14**

Quelques pistes pour conclure **Page 15**

Présentation de la Fédération Léo Lagrange

En quelques mots :

Association d'éducation populaire à but non lucratif, la Fédération Léo Lagrange intervient dans les champs de l'animation, de la formation et accompagne les acteurs publics dans la mise en œuvre de politiques éducatives, socioculturelles et d'insertion. A travers les compétences de ses 3000 salariés, elle a ainsi l'ambition de donner à tous les moyens de s'épanouir tout au long de la vie.

Nos valeurs

- **L'éducation populaire, un engagement**



Pour la Fédération Léo Lagrange, l'éducation populaire est un engagement qui implique de :

- ⇒ donner les moyens à tous, tout au long de la vie, de s'épanouir et de vivre pleinement sa citoyenneté,
- ⇒ disposer des moyens de se former tout au long de la vie,
- ⇒ agir, en complément de l'école et de la famille, pour favoriser l'égalité des chances,
- ⇒ proposer aux publics de tous âges des activités et des loisirs « intelligents »,
- ⇒ favoriser l'échange culturel et la mixité sociale,
- ⇒ être l'ambassadrice de la jeunesse en offrant aux jeunes un espace d'expression citoyenne.

Qui était Léo Lagrange ?

Né en 1900, jeune député socialiste du Nord, précurseur dans la réflexion sur le temps libre, il fut le premier sous-secrétaire d'Etat aux sports et à l'organisation des loisirs dans le gouvernement issu du Front Populaire, en 1936. Il accompagna l'essor des congés payés, des auberges de jeunesse, des sports de masse... Seul député à s'engager au combat, il fut tué sur le front le 9 juin 1940. La Fédération qui porte son nom fut créée en 1950 par Pierre Mauroy.

- **Pour comprendre et changer le monde : notre projet éducatif**

En tant que mouvement d'éducation populaire, la Fédération a l'ambition, à travers chacune de ses actions, de **développer l'esprit critique, le goût pour la vie en société, le sens des responsabilités, la convivialité et surtout, l'intérêt pour les autres.**

Cela passe par :

- **la défense des 6 valeurs fondamentales** : l'égalité, la liberté, la fraternité, la participation de tous, la justice sociale, la laïcité,
- **l'expérience de toutes les mixités** : sociale, culturelle, générationnelle, mixité des genres,
- **l'utilisation de 4 leviers d'action majeurs** : investir le temps libre pour grandir et s'émanciper, développer les capacités à penser le monde, éduquer et former tout au long de la vie et accompagner les initiatives et les projets.

Le projet éducatif de la Fédération Léo Lagrange est en ligne sur www.leolagrange.org, rubrique « Qui sommes-nous ? »



• Une vocation internationale

La Fédération Léo Lagrange prône des valeurs universelles qui transcendent les frontières, les considérations ethniques, confessionnelles et politiques. L'émergence de citoyens conscients et responsables à l'échelle planétaire figure au rang des priorités. 11 Fédérations Léo Lagrange agissent quotidiennement en Afrique (Bénin, Burkina Faso, Maroc, Mali, Niger, Sénégal, Cameroun, Côte d'Ivoire, Gabon, Congo, Togo), fédérant elles-mêmes environ 200 associations locales. Des partenariats se développent également en Europe, en particulier grâce au réseau de l'association Léo Lagrange Inter Echanges.

• Un acteur de l'économie sociale

La Fédération Léo Lagrange, association loi 1901, porte un projet d'intérêt général et fonctionne démocratiquement. A but non lucratif, ce sont des bénévoles qui animent son conseil d'administration. Ce dernier donne les grandes orientations de l'association qui sont concrétisées par les équipes professionnelles au quotidien.

Ce fonctionnement inscrit la Fédération Léo Lagrange dans l'économie sociale, modèle où l'économie est au service de l'homme et de son environnement. Tous les produits réalisés sont intégralement réinvestis dans l'activité de l'association.



Nos actions

• La Fédération en chiffres

- 63 ans d'existence,
- 131 784 013 € de budget annuel,
- 3900 salariés,
- 400 collectivités partenaires,
- 360 dispositifs d'animation locale,
- 9 instituts de formation insertion,
- 11 Fédérations Léo Lagrange en Afrique.

• De nombreux champs d'action

Pour répondre à son engagement d'éducation populaire, la Fédération s'adresse à tous les publics et s'investit dans tous les champs d'action susceptibles de permettre à chacun de trouver sa place dans la collectivité :

- Activités socioculturelles, culturelles et artistiques,
- Formation professionnelle, qualification et insertion sociale,
- Activités européennes et internationales,
- Développement associatif,
- Education à la consommation et à l'environnement,
- Formation d'animateurs et acteurs de la cité,
- Formation d'animateurs volontaires (Bafa – Bafd),
- Lutte contre les discriminations,
- Séjours de vacances,
- Sport éducatif.

• Au service de l'intérêt général

Reconnue d'utilité publique, la Fédération Léo Lagrange répond régulièrement à la commande **publique** pour servir les politiques d'intérêt général menées par les collectivités (communes, départements, régions, communauté de communes ou d'agglomération) et/ou les organismes publics (directions de l'emploi et de la formation professionnelle, pôles emploi, missions locales, ministère de la justice, Agefiph, etc.)

Ainsi, elle répond aux appels d'offre des acteurs publics qui souhaitent déléguer :

- la gestion d'un équipement, d'un dispositif ou d'un programme socioéducatif,
- l'initiative d'une action ponctuelle,
- l'organisation d'actions de formation tout au long de la vie,
- une offre de vacances,
- la formation continue,
- l'établissement d'un diagnostic.



Grâce aux agréments dont la Fédération et son réseau disposent, toutes les garanties de sérieux, de sécurité et de qualité sont assurées.

Garanties :

- 8 janvier 1958 : Reconnaissance d'utilité publique
- 10 février 1978 : Agrément « Protection de l'environnement »
- 1^{er} mars 1994 : Déclaration organisme prestataire de formation
- 2 septembre 2004 : Agrément « Jeunesse Education Populaire »
- 17 décembre 2004 : Agrément « Sport » de l'association Union nationale sportive Léo Lagrange (UNSL)
- 1^{er} février 2011 : Immatriculation au registre des opérateurs de voyages et de séjours
- 1^{er} mars 2011 : Agrément « Engagement de service civique »
- 8 août 2011 : Agrément « Entreprise solidaire »
- 13 décembre 2011 : Habilitation « BAFA / BAFD »
- 4 janvier 2012 : Agrément « Consommation »
- 3 avril 2013 : Agrément « Association éducative complémentaire de l'enseignement public »

- **Au quotidien sur le terrain**

La Fédération Léo Lagrange est représentée sur l'ensemble du territoire par l'intermédiaire de ses délégations régionales et instituts de formation qui, en tant qu'acteurs majeurs de l'éducation populaire au niveau régional, proposent une palette complète d'activités au service de l'éducation, de l'intégration, de l'insertion.

Les délégations régionales constituent les interlocutrices des élus locaux ou responsables de services qui souhaitent être conseillés dans la définition et la mise en place de leurs projets d'animation locale. Elles assurent la gestion d'un équipement, d'un dispositif ou d'un programme à destination

- **de la petite enfance** : crèches et halte garderies, structures multi-accueil, relais assistantes maternelles, crèches familiales, accueils parents-enfants,
- **de l'enfance** : accueils périscolaires, ateliers éducatifs, culturels et sportifs, programmes d'interventions citoyens, accueils de loisirs sans hébergement,
- **de la jeunesse** : cellules d'appui aux projets de jeunes, pépinières d'initiatives jeunesse, lutte contre les discriminations, formations BAFA-BAFD, volontariats européens, échanges et chantiers internationaux, raids et challenges sportifs,
- **des adultes et familles** : centres sociaux, maisons de quartier, maison pour tous, centres d'animation, centres socioculturels, permanences d'accès aux droits et de défense des consommateurs, éducation par le sport, animation de la vie associative.



Les Instituts de formation Léo Lagrange s'inscrivent dans la formation tout au long de la vie pour une sécurisation des trajectoires professionnelles des salariés et des demandeurs d'emploi et proposent des actions d'accompagnement et des formations qui permettent de reprendre pied dans la société et/ou dans la vie professionnelle, de développer l'autonomie et de définir des projets d'avenir.

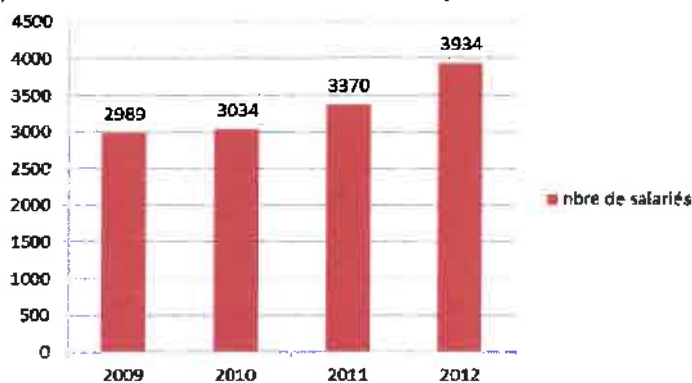
Campus Léo Lagrange, organisme de formation national spécialisé dans les champs de l'animation, du temps libre et du développement durable, est présent en Ile-de-France, Lorraine, Midi-Pyrénées, Pays de la Loire et Rhône-Alpes Auvergne.

Vacances Léo Lagrange, opérateur touristique national du mouvement, développe des activités de vacances pour les enfants, les jeunes et les adultes et gère des centres d'hébergements.

- Une entreprise créatrice d'emplois

L'effectif mensuel moyen

(Base : somme des effectifs totaux mensuels / 12 mois)

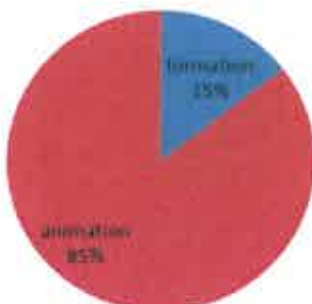


Les embauches en 2012

912 embauches en CDI
9734 embauches en CDD

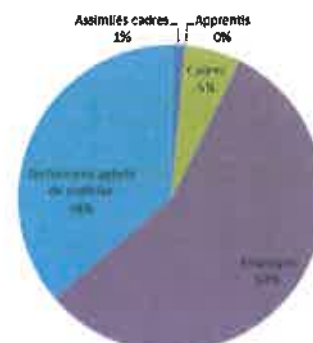
Répartition par filière (en %)

(Base : effectifs présents au 31/12/2012)



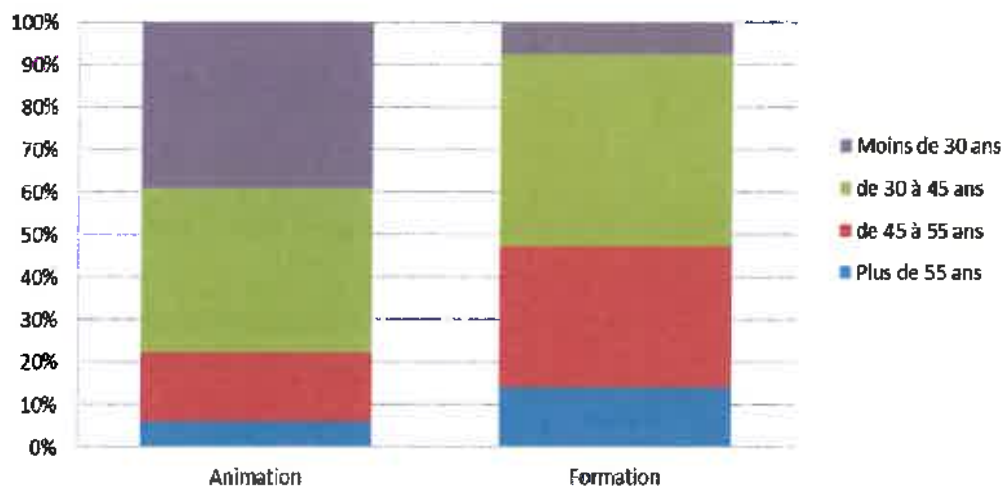
Répartition par Catégorie socio-professionnelle

(Base : effectifs présents au 31/12/2012)



Répartition par tranche d'âge et par métier

(Base : effectifs présents au 31/12/2012)



Notre organisation

• Le schéma de gouvernance Léo Lagrange

- **360 associations affiliées,**
- **48 9478 adhérents,**
- **160 bénévoles administrateurs,**
- **19 associations qui composent l'unité économique et sociale,**
- **13 conventions territoriales.**

Les statuts de l'association organisent le bon fonctionnement démocratique de la Fédération en assurant à tous les membres qui la constituent la possibilité d'accéder, par le processus électif, aux responsabilités. La Fédération Léo Lagrange veille à ce que chacune des entités juridiques qui la compose fonctionne sur ce même modèle. Pour ce faire, des représentants de la Fédération siègent au conseil d'administration de chacune de ces structures.

A ce jour, notre institut de formation Campus Léo Lagrange est soumis aux impôts commerciaux. Léo Lagrange Centre Est ainsi que l'Ifra ont sectorisé leurs activités soumises à l'impôt.

Le conseil d'administration national :

Président : Bruno Le Roux,

Vice-président(e)s : Yves Blein, Corinne Bord,

Secrétaire : Michel Joli,

Trésorier : Georges Heintz,

Autres membres du bureau : Kathya Colas-Hacid, Bernard Renoult,

Collège des représentants étrangers : Aréti Paizanou (Grèce), Gaoussou Traore (Mali), Kassoum Yacouba Maïga (Niger),

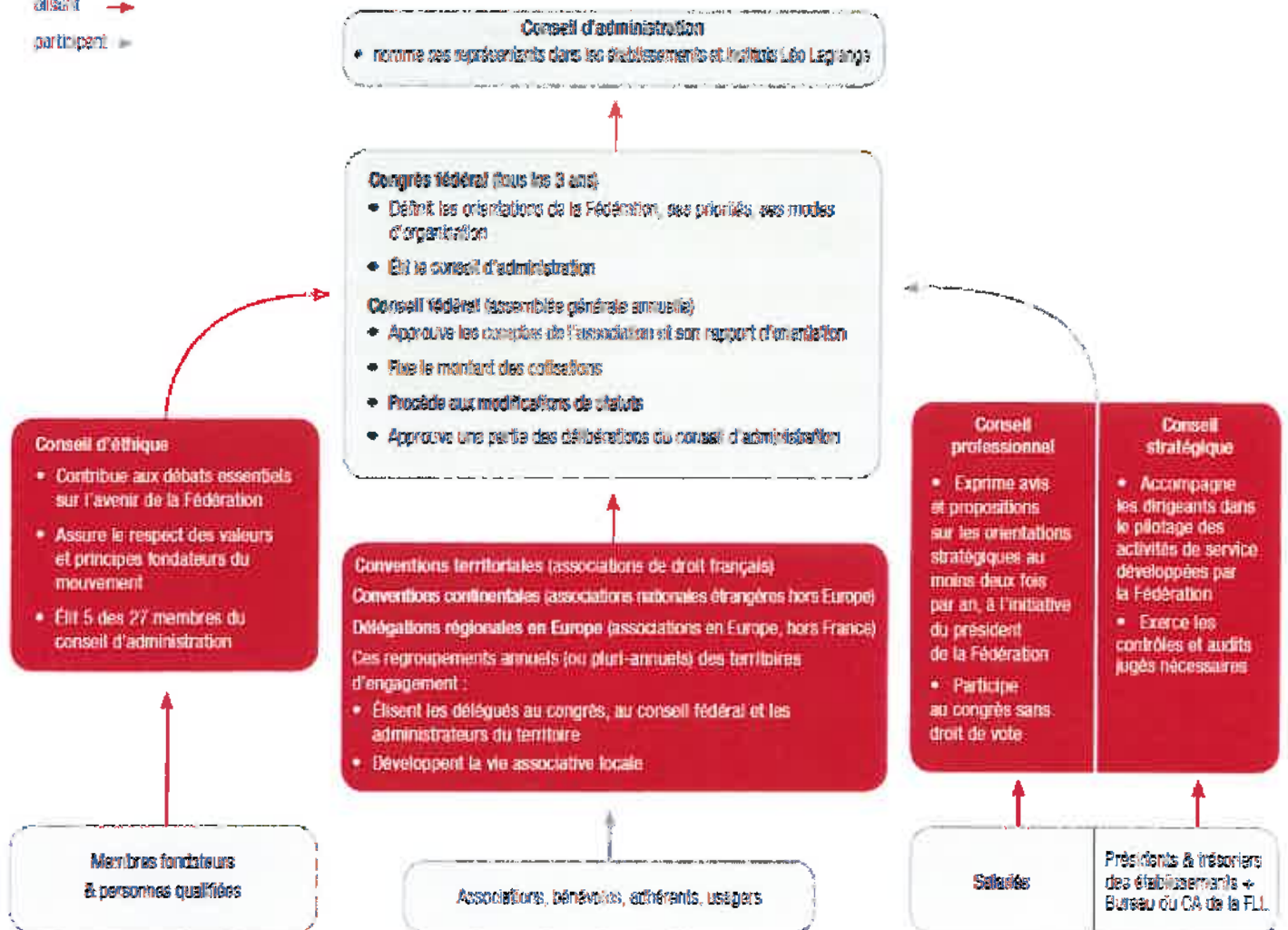
Collège des membres fondateurs : Dany Buys, Marc Lagae, Frédéric Rosmini, Alain Sauvreneau,

Autres membres : Marcelle Baucher, Nadia Bellaoui, Nicolas Bory, Dylan Boutiflat, Françoise Bouvier, Martine Coustal, Marcelle Gay, Sabry Hani, Olivier Hindermeyer, Anne Korobelnik, Delphine Lалу, Françoise Lestien, Frédéric Olive.

Un rôle pour tous dans les différentes instances

élisent →

participent →



La Fédération Léo Lagrange, une association contributive

- **Au titre de la taxe sur les salaires**, les associations composant l'Unité Economique et Sociale de la Fédération Léo Lagrange ont versé en 2012 : **3,6 M €**
- On évaluera à **2,3 M € le montant de la TVA payée** par nos structures.

Contrairement à une idée reçue, les associations ne sont donc pas hors du champ de l'impôt.

Zoom sur le champ de la Petite Enfance

La Fédération Léo Lagrange est un opérateur reconnu dans ce domaine d'activité.

C'est près de 2 000 berceaux qui nous sont confiés et 70 établissements d'accueil du jeune enfant.

Ce secteur bénéficie d'une exonération de TVA (alinéa 8bis de l'article 261 du CGI).

Précisions que c'est bien le secteur qui bénéficie de cette exonération et non les opérateurs non marchands. Le champ de la formation professionnelle permet quant à lui d'opter ou non pour la TVA.

Ci-après deux budgets sur une structure de 30 berceaux :

CC POM Clouange - Budget 2013 Compte de résultat prévisionnel du site Version CCNA

	CHARGES	PRODUITS
Sous total comptes ~ classe 60	107 863,90	
Sous total comptes ~ classe 61	21 887,51	
Sous total comptes ~ classe 62	32 967,40	
63110000 Impôts & Taxes sur rémunérations	24 200,65	
Sous total comptes ~ classe 63	24 200,65	
64110000 Salaires et Traitements	211 986,91	
64510000 Charges sociales	69 268,08	
64750077 Médecine du travail	960,00	
64881000 Formations	1 000,00	
Sous total comptes ~ classe 64	283 214,99	
68112000 Dotation aux amortissements	27 800,00	
Sous total comptes ~ classe 68	27 800,00	
70600000 Participation des Usagers		94 350,30
70630000 Conseil Général		5 100,00
70640001 Convention DSP		233 800,00
70651000 C.A.F. Prestations de Services		164 684,16
Sous total comptes ~ classe 70		497 934,46
Total général	497 934,46 €	497 934,46 €

CC POM Clouange - Budget 2013
Compte de résultat prévisionnel du site
Version CICE

	CHARGES	PRODUITS
Sous total comptes ~ classe 60	107 784,88	
Sous total comptes ~ classe 61	21 887,51	
Sous total comptes ~ classe 62	32 967,40	
63110000 Impôts & Taxes sur rémunérations	23 086,06	
63790000 Autres impôts et taxes diverses	1 637,70	
Sous total comptes ~ classe 63	24 723,76	
64110000 Salaires et Traitements	204 325,76	
64510000 Charges sociales	54 055,14	
64750077 Médecine du travail	960,00	
64881000 Formations	1 000,00	
Sous total comptes ~ classe 64	260 340,90	
68112000 Dotation aux amortissements	27 800,00	
Sous total comptes ~ classe 68	27 800,00	
70600000 Participation des Usagers		94 350,30
70630000 Conseil Général		5 100,00
70640001 Convention DSP		211 370,00
70651000 C.A.F. Prestations de Services		164 684,16
Sous total comptes ~ classe 70		475 504,46
Total général	475 504,46 €	475 504,46 €

- **Le premier** correspond à un opérateur associatif appliquant la convention collective et payant la taxe sur les salaires,
- **Le second** à un opérateur marchand non tenu d'appliquer la convention collective et bénéficiant des effets du CICE.

Pour la gestion de 2 structures Petite Enfance similaires de 30 places, on constate les écarts suivants dans cette simulation :

- une différence de coût au final pour la collectivité de 22 430 € pour une année d'exploitation.

Cette différence s'explique de la façon suivante :

- - 14 700 € sur les salaires chargés liés à la non application de la convention collective,
- - 1 114 € sur les impôts et taxes sur rémunérations,
- - 8 173 € liés à l'allègement de charges de 4% du CICE,
- + 1 225.95€ liés à la taxe d'apprentissage,
- + 350 € liés au CET,
- + 61.75 € liés à l'Organic.

Le CICE, la grande incompréhension

Le CICE prévoit, pour les entreprises privées du secteur lucratif, une possibilité de réduction de charges équivalente à 4% en 2013 et 6% en 2014 de la masse salariale brute pour tous les salaires compris entre 1 et 2,5 fois le SMIC. Il y a donc là une mesure véritablement proportionnelle à la taille et au volume d'activité de chaque entreprise. La mise en œuvre de cette mesure est prévue sous forme de crédit d'impôt.

En revanche, les entreprises associatives, non assujetties à l'impôt sur les sociétés et qui paient la taxe sur les salaires, ne relèvent donc pas du CICE, et devraient « bénéficier », en lot de consolation, d'un abattement de la taxe sur les salaires qui passerait de 6 000 € actuellement à 20 000 €, soit un effort de l'Etat de 14 000 €.

La taxe sur les salaires est calculée annuellement, salarié par salarié, avec des taux de 4,25% à 13,6% par tranche de salaire brut. Après calcul de cette taxe pour chaque salarié, on aboutit à un total dont chaque entreprise doit s'acquitter. Et c'est sur ce total, quel qu'il soit, que s'applique l'abattement fixe de 20 000 € qui est donc identique pour toutes les entreprises associatives de l'économie sociale, quelle que soient leur taille et leur nombre de salariés.

Ce dispositif handicape lourdement la compétitivité du champ associatif notamment pour les structures génératrices d'emploi.

Le champ de la Formation Professionnelle et celui de la Petite Enfance, activités soumises à une concurrence réelle du secteur marchand sont ainsi lourdement impactés.

Considérer aujourd'hui que 70% des associations sont de fait exonérées de la taxe sur les salaires suite au passage de 6 000 à 20 000 € de l'abattement, c'est fragiliser les 30 % restants qui concentrent une part très conséquente des emplois (69% des emplois associatifs sont dans des structures de plus de 50 salariés).

Le coup porté à l'économie sociale et aux associations est donc rude et mérite d'être rapidement corrigé.

La Fédération Léo Lagrange

défend :

- la non remise en cause de la règle des quatre P qui permet une coexistence du secteur marchand et non marchand,
- la prise en compte du champ associatif pour l'application du CICE en instaurant un crédit de taxe sur les salaires identique au crédit d'impôt dont bénéficient les entreprises,
- on pourrait ainsi imaginer appliquer ce dispositif aux associations de plus de 50 salariés, l'abattement de taxe sur les salaires s'appliquant aux plus petites,
- instaurer un label « intérêt général » laissant hors du champ de l'application de l'impôt certains secteurs d'activité,
- défendre le principe de la non fiscalisation des services rendus par une fédération à ses membres.

Le Président

Jérôme Guedj
Député de l'Essonne

Nos réf. : JPV/ABY/JC

Créteil, le 16/05/2013

Objet : commission parlementaire sur la fiscalité des organismes privés non lucratifs

Monsieur le Député,

La Fédération Générale des PEP (fédération d'éducation populaire reconnue d'utilité publique regroupant 96 associations départementales et 22 unions régionales), se félicite de l'annonce faite par le Premier ministre, Jean-Marc Ayrault, vous confiant une mission sur la fiscalité des organismes privés non lucratifs. Cette mission qui a pour objectif l'identification d'éventuelles distorsions de concurrence dues au différentiel de fiscalité entre les organismes privés à but non lucratif (dont les associations de loi 1901) avec les acteurs privés lucratifs répond à une demande forte de notre secteur.

Comme le précise votre lettre de mission, « les nombreuses concertations et échanges intervenus à l'occasion du vote des premières mesures du Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi ont mis en évidence la problématique du statut particulier, notamment fiscal du secteur privé non lucratif ». Les PEP, mouvement militant gestionnaire d'établissements sociaux et médico-sociaux (650) et de structures d'éducatives et de loisirs (450) compte aujourd'hui plus de 20 000 salariés. Une partie de nos activités se situent, in factu, dans le champ concurrentiel (vacances, petite enfance, classes de découvertes...) tandis que d'autres le deviennent progressivement (le médico-social par le biais des appels à projets par exemple).

Cela soulève de nombreuses questions ayant trait à la place des associations dans l'économie générale actuelle, à la continuité des activités et des actions des associations, à la fonction employeur des associations mais aussi à la prise en compte des multiples acteurs avec leurs spécificités dans le champ concurrentiel.

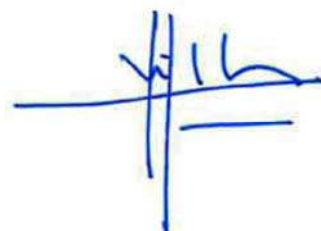
De nombreux débats ont eu lieu au sein de notre Conseil d'Administration concernant le périmètre donné au crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), la question des emplois d'avenir, la place des financements publics dans des projets d'intérêts généraux, la lutte contre les inégalités territoriales dans le cadre de la décentralisation des financements...

C'est pourquoi la Fédération Générale des PEP, mouvement gestionnaire militant, dans le cadre des valeurs défendues (pour une émancipation permettant l'accès de toutes et de tous à l'ensemble de leurs droits de citoyen(s), pour le droit et l'accès de tous à l'éducation, à la culture, à la santé, à la vie sociale, au travail, aux loisirs...) souhaite participer et contribuer au débat.

Les conclusions étant attendues pour le 1^{er} septembre 2013 nous nous tenons à votre entière disposition.

Veuillez agréer, Monsieur le député, mes salutations distinguées.

Jean Pierre VILLAIN



Commission parlementaire sur le secteur privé non lucratif

Date de l'audition

25 juin 2013 à 10h00

Représentants de la Fédération Générale des PEP

André LAFFARGUE, trésorier de la FG PEP

Agnès BATHANY, directrice générale de la FG PEP

Farida HAMMOUDI, responsable du pôle financier

Présentation de la Fédération Générale des PEP

La Fédération Générale des PEP est une fédération d'éducation populaire reconnue d'utilité publique (décret du 16 août 1919) regroupant 96 associations départementales, 2 associations territoriales, 23 unions régionales, deux associations partenaires.

L'objet des PEP peut être résumé ainsi : « Agir pour une émancipation permettant l'accès de toutes et de tous, à l'ensemble de leurs droits de citoyen(s) ».

Les PEP interviennent dans deux grands domaines :

- Le Domaine Éducation et Loisirs : séjours vacances, ALSH, classes de découvertes, crèches, micro-crèches, accompagnement à la scolarité, accompagnement éducatif, dispositif de lutte contre l'illettrisme...
- Le Domaine Social et Médico-social : Institut Médico-éducatif, Institut thérapeutique, éducatif et pédagogique, Service d'Éducation Spéciale et de Soins à Domicile, Foyers des jeunes travailleurs, Maison des Adolescents...

Les PEP, mouvement militant gestionnaire d'établissements sociaux et médico-sociaux et de structures d'éducatives et de loisirs compte aujourd'hui plus de 20 000 salariés. Une partie de nos activités se situent, in facto, dans le champ concurrentiel (vacances, petite enfance, classes de découvertes...) tandis que d'autres le deviennent progressivement (le médico-social par le biais des appels à projets par exemple).

Thématiques abordées (questionnements et propositions) :

Le statut fiscal du secteur privé non lucratif

- Un statut souvent oublié des programmes économiques de relance ;
- La reconnaissance d'utilité publique (RUP étendue aux associations adhérentes à un même réseau).

Le non - assujettissement des associations à l'impôt sur les sociétés qui de ce fait ne les rend pas éligibles au CICE ;

- Une mesure de compensation a été adoptée (allègement de la taxe sur les salaires) pour les associations non assujettis à l'impôt sur les sociétés à hauteur de 20 000 euros. A partir d'un certain seuil de salariés, cette mesure ne compensera pas les avantages du CICE.
- Une différenciation nécessaire mais une nécessité de soutien pour l'ensemble des structures employeuses ;
- Des modalités à trouver spécifiques au secteur associatif (financement d'actions pérennes sur projet, augmentation du plafond concernant l'allègement de la taxe sur les salaires, dispositifs spécifiques aux employeurs associatifs favorisant l'emploi, augmentation du plafond de 30 000 euros, favoriser le développement de CPO...)

L'éventuelle distorsion de concurrence due au différentiel de fiscalité entre les secteurs :

- Une évolution des modes de relations contractuels (appels à projet, appels d'offre, DSP...) entre mise en concurrence et manque de visibilité politique sur des actions d'intérêt général porteuse d'emploi ;
- La règle des 4P (publicité, prix, public, produit), parfois un frein à notre capacité de toucher l'ensemble des publics pour répondre à notre objectif de mixité social ;
- La recapitalisation des fonds propres : rôle de la BPI dans le secteur associatif ?
- Inciter et favoriser le mécénat d'entreprise (depuis la loi de 2003) et le don des particuliers (campagne de communication...)

Les effets actuels du degré de souplesse accordé aux structures concernant la non lucrativité

- Règle des minimis
- Augmentation du seuil de 80 000 euros d'exonération des activités lucratives.



SYNERPA

Mission parlementaire

Sur la situation fiscale du secteur privé à but non lucratif par rapport à celle des acteurs publics ou privés commerciaux

Audition du SYNERPA du 2 juillet 2013

Par

- Florence ARNAIZ-MAUME, Déléguée générale du SYNERPA,
- Jean-François VITOUX, Président du Directoire de DomusVI,
- Thierry KORSOUGNE, Directeur Financier du groupe ACPA,
- Damien BILLARD, Directeur Financier du groupe Le Noble âge.

Contact :

SYNERPA

164 bd Montparnasse 75014 Paris

06 77 02 78 23

arnaiz-maume@synerpa.fr

Préambule

Dans le cadre du vote parlementaire de décembre 2012 sur la loi de finances rectificative, les débats sur le CICE ont fait apparaître une revendication forte du secteur des EHPAD publics et associatifs non fiscalisés à bénéficier d'un avantage financier équivalent au CICE, applicable aux seuls EHPAD privés fiscalisés, au motif d'une « distorsion de concurrence ».

Or, au fil des débats, il est apparu très nettement à l'ensemble des intervenants, Matignon en tête, que pour acter de la présence ou non d'une éventuelle distorsion de concurrence générée par le CICE, il convenait, d'abord et avant tout, d'analyser le poids respectif de la fiscalité chez les acteurs publics, privés dits non lucratifs et privés dits lucratifs.

C'est dans ce contexte que le Premier ministre vous a confié cette mission.

Dans le cadre de son audition, le SYNERPA, 1^{er} syndicat national des maisons de retraite privés, souhaite, concrètement et dans la plus grande transparence, détaillé le poids de la fiscalité chez au moins deux de ces trois acteurs.

Le SYNERPA, de par ses statuts, a la chance d'accueillir en son sein 80% d'EHPAD commerciaux et 20% d'EHPAD associatifs dits non lucratifs.

Sur ces 20% d'EHPAD associatifs, certains ont fait le choix de la fiscalisation à l'IS, ce qui donne au SYNERPA la possibilité de produire des données chiffrées fiables sur la fiscalité des EHPAD commerciaux, des EHPAD associatifs fiscalisés et des EHPAD associatifs non fiscalisés.

Il est d'ailleurs à signaler, en préambule, que le clivage fiscal ne réside pas dans le caractère lucratif ou non de l'activité, mais plutôt dans le relatif choix laissé aux associations à but non lucratif d'opter, en fonction de la réalité de la règle des 4P (prix, public, prestation, publicité), pour la fiscalisation ou non.

Il existe donc bien un réel clivage fiscal entre EHPAD associatifs non fiscalisés et EHPAD associatifs ou commerciaux fiscalisés et non, de façon simpliste, entre EHPAD lucratifs et non lucratifs.

Lors de son audition puis dans le cadre d'une note plus détaillée remise ultérieurement, le SYNERPA s'attachera donc à présenter :

1 – Le poids de la fiscalité respective de chaque type de statut

- Avec un état du différentiel d'imposition sur 3 établissements associatifs qui se sont fiscalisés en 2008. (Situation avant/après),
- Un tableau comparatif du poids de la fiscalité à la journée facturée, dans un EHPAD commercial ou associatif fiscalisé et dans un EHPAD associatif non fiscalisé,

2 – Les hausses chroniques d'imposition que connaissent depuis 3 ans les établissements privés fiscalisés.

3 – L'impact du CICE en 2014 et 2015 sur les établissements fiscalisés, qui ne compense qu'une faible partie du différentiel d'imposition et son utilisation.

4 - Les autres sources potentielles de distorsion de concurrence.



SYNERPA

Charges fiscales Quels différentiels entre EHPAD fiscalisés et non fiscalisés

LE PANEL DE L'ENQUETE

- **Le panel de l'enquête des EHPAD fiscalisés**

Le panel de l'enquête des EHPAD fiscalisés porte sur 11 établissements et concerne l'année 2011.
Le prix moyen de séjour des EHPAD fiscalisés est de 81,6 € HT par jour, soit 86 € TTC.
Le nombre total de journées facturées par les établissements s'élève à 372 397.
La taille moyenne de l'établissement est de 98.9 lits

- **Le panel de l'enquête des EHPAD non fiscalisés**

Le panel de l'enquête des EHPAD non fiscalisés porte sur 5 établissements et concerne l'année 2012.
Le prix moyen des EHPAD non fiscalisés est de 52,49 € TTC par jour.
Le nombre total de journées facturées par les établissements est de 133 605, à l'exception du nombre de journées facturées pour le calcul de la taxe d'habitation et de la taxe foncière par journée d'hébergement, qui est de 103 729.

Nature de la charge fiscale	Coût par Journée hébergement réalisée		Remarques
	EHPAD Fiscalisés	EHPAD non fiscalisés	
Charges fiscales sur salaires			
➢ Cotisation au titre de la formation professionnelle continue	0.89 €	0.92 €	
➢ Cotisation au titre de la formation professionnelle continue des CDD	0.05 €	0.09 €	
➢ Participation à l'effort de construction	0.13 €	0.89 €	
➢ Cotisation AGEFIPH	0.14 €	0.17 €	
➢ Taxe sur les salaires	1.06 €	2,98 €	Le secteur fiscalisé applique un prorata Chiffre d'affaires/ chiffre d'Affaires soins
➢ Taxe d'apprentissage	0.29 €		
Sous-total charges fiscales sur salaires	2.57 €	5.05 €	
Impôts locaux			
➢ Taxe foncière	0.56 €	0.90 €	L'écart s'explique par les différents taux appliqués dans chaque territoire
➢ Contribution foncière des entreprises	0.73 €		
➢ Contribution à la valeur ajoutée des entreprises	1.44 €		
➢ Taxe enlèvement des ordures ménagères	0.18 €		
➢ Autres impôts locaux	0.10 €		
➢ Taxe d'Habitation		0.32 €	
Sous-total impôts locaux	3.01 €	1,22 €	
Impôts d'Etat			
➢ SACEM/SPRE	0.01 €	0.01 €	
➢ TVA non récupérable	0.72 €	2€	
➢ Impôt sur les sociétés	3.47 €		
➢ Taxe sur les véhicules de société	0.05 €		
➢ Redevance TV	0.04 €		
➢ Contribution sociale de solidarité des sociétés	0.20 €		
➢ Droits d'enregistrement	0 €		
➢ Imposition forfaitaire annuelle	0.01 €		
Sous-total impôts d'Etat	4.49€	0,01 €	
TOTAL GENERAL HORS T.V.A RESIDENT	10.07 €	6,28 €	

IMPACT DU CICE SUR LE PANEL DE L'ENQUETE

2013		
Nature de la charge fiscale	Coût par journée hébergement réalisée	
	EHPAD fiscalisés	EHPAD non fiscalisés
TOTAL GENERAL HORS T.V.A RESIDENT	10,07 €	6,28 €
T.V.A. acquitté par le résident	4,48 €	
TOTAL GENERAL	14,55 €	6,28 €

2014		
Nature de la charge fiscale	Coût par journée hébergement réalisée	
	EHPAD fiscalisés	EHPAD non fiscalisés
TOTAL GENERAL HORS T.V.A RESIDENT	10,07 €	6,28 €
Déduction CICE à 4%	-1,45 €	
TOTAL GENERAL APRES DEDUCTION CICE	8,62 €	6,28 € <i>+2€</i>
T.V.A. acquitté par le résident	4,48 €	
TOTAL GENERAL	13,10 €	6,28 €

2015		
Nature de la charge fiscale	Coût par journée hébergement réalisée	
	EHPAD fiscalisés	EHPAD non fiscalisés
TOTAL GENERAL HORS T.V.A RESIDENT	10,07 €	6,28 €
Déduction CICE à 6%	-2,1 €	
TOTAL GENERAL APRES DEDUCTION CICE	7,97 €	6,28 €
T.V.A. acquitté par le résident	4,48 €	
TOTAL GENERAL	12,45 €	6,28 €

NATURE DE LA CHARGE FISCALE	EHPAD FISCALISE		EHPAD NON FISCALISE	
	MONTANT MOYEN PAR EHPAD	COUT PAR JOURNEE HEBERGEMENT REALISE	MONTANT MOYEN PAR EHPAD	COUT PAR JOURNEE HEBERGEMENT REALISE
Charges fiscales sur salaires				
➤ Cotisation au titre de la formation professionnelle continue	30 244 €	0.89 €	24 611 €	0.92 €
➤ Cotisation au titre de la formation professionnelle continue des CDD	1 795 €	0.05 €	2 347 €	0.09 €
➤ Participation à l'effort de construction	4 347 €	0.13 €	23 870 €	0.89 €
➤ Cotisation AGEFIPH	4 609 €	0.14 €	4 530 €	0.17 €
➤ Taxe sur les salaires	35 933 €	1.06 €	79 614 €	2.98 €
➤ Taxe d'apprentissage	9 942 €	0.29 €		
Sous-total charges fiscales sur salaires	86 870 €	2.56 €	134 972 €	5.05 €
Impôts locaux				
➤ Taxe foncière	18 904 €	0.56 €	8 275 €	0.90 €
➤ <i>Contribution foncière des entreprises</i>	24 770 €	0.73 €		
➤ <i>Contribution à la valeur ajoutée des entreprises</i>	48 694 €	1.44 €		
➤ <i>Taxe enlèvement des ordures ménagères</i>	6 145 €	0.18 €		
➤ <i>Autres impôts locaux</i>	3 298 €	0.10 €		
➤ <i>Taxe d'Habitation</i>			23 339 €	0.32 €
Sous-total impôts locaux	101 811 €	3.01 €	31 614 €	1.22 €
Impôts d'Etat				
➤ SACEM/SPRE	396 €	0.01 €	255 €	0.01 €
➤ <i>TVA non récupérable</i>	24 276 €	0.72 €		
➤ <i>Impôt sur les sociétés</i>	117 426 €	3.47 €		
➤ <i>Taxe sur les véhicules de société</i>	1 789 €	0.05 €		
➤ <i>Redevance TV</i>	1 262 €	0.04 €		
➤ <i>Contribution sociale de solidarité des sociétés</i>	6 706 €	0.20 €		
➤ <i>Droits d'enregistrement</i>	0.51 €	0 €		
➤ <i>Imposition forfaitaire annuelle</i>	266 €	0.01 €		
Sous-total impôts d'Etat	152 121.51 €	4.50 €	255 €	0.01 €
TOTAL GENERAL HORS T.V.A RESIDENT	340 802.51 €	10.07 €	166 841 €	6.28 €
T.V.A. acquitté par le résident	151 655.92 €	4.48 €		
TOTAL GENERAL	425 468.51 €	14.55 €	166 841 €	6.28 €



SYNERPA

Mission parlementaire

sur la situation fiscale du secteur privé à but non lucratif par rapport à celle des acteurs publics ou privés commerciaux

Synthèse

1. **La summa divisio ne réside pas entre les secteurs privés non lucratifs et commerciaux mais entre les secteurs privés fiscalisés et non fiscalisés.**
2. **Au vu des éléments vérifiables analysés par le SYNERPA, le passage à la fiscalisation dans le secteur associatif génère, ramené à un coût d'hébergement / jour, des surcoûts fiscaux importants (47%).**
3. **Au vu des mêmes éléments, le différentiel de surcoût fiscal entre le secteur associatif non fiscalisé et le secteur fiscalisé y compris établissements commerciaux atteint, même en intégrant l'impact de la non récupération de TVA, 105%.**
4. **L'impact du CICE ne corrige qu'à la marge ce surcoût puisque l'écart, avec un CICE à 4%, est ramené à 85% et avec un CICE à 6%, à 76%.**
5. **Il est donc faux de prétendre que le CICE entraînerait une distorsion de concurrence.**
6. **De plus, réinscrit dans son contexte, cette analyse de distorsion devrait intégrer les aides publiques dont bénéficient de façon asymétrique les secteurs non commerciaux – aide à 75% sur les emplois d'avenir vs 35% dans le secteur commercial ; Plan d'Aide à l'Investissement de 1,7 Mds€ cumulés depuis 2006 et versé via la CNSA très majoritairement aux structures non commerciales ; différentiel de dotations soins que rien ne justifie à GMPS identique...**

Préambule

Dans le cadre du vote parlementaire de décembre 2012 sur la loi de finances rectificative, les débats sur le CICE ont fait apparaître une revendication forte du secteur des EHPAD publics et associatifs non fiscalisés à bénéficier d'un avantage financier équivalent au CICE, applicable aux seuls EHPAD privés fiscalisés, au motif d'une « distorsion de concurrence ».

Or, au fil des débats, il est apparu à l'ensemble des intervenants, que pour acter de la présence ou non d'une éventuelle distorsion de concurrence générée par le CICE, il convenait, d'abord, d'analyser le poids respectif de la fiscalité des acteurs publics, privés dits non lucratifs et privés commerciaux.

C'est dans ce contexte que le Premier ministre vous a confié cette mission.

Dans le cadre de son audition, le SYNERPA, 1^{er} syndicat national des maisons de retraite privées, souhaite, concrètement et dans la plus grande transparence, détailler le poids de la fiscalité chez au moins deux de ces trois acteurs.

Le SYNERPA, de par ses statuts, a la chance d'accueillir en son sein 80% d'EHPAD commerciaux et 20% d'EHPAD associatifs dits non lucratifs.

Comme sur ces 20% d'EHPAD associatifs, certains ont fait le choix de la fiscalisation à l'Impôt sur les Sociétés, le SYNERPA peut produire des données chiffrées fiables sur la fiscalité des EHPAD commerciaux, des EHPAD associatifs fiscalisés et des EHPAD associatifs non fiscalisés.

Soulignons en préambule, que le clivage fiscal ne réside d'ailleurs pas dans le caractère commercial ou non de l'activité, mais plutôt dans le caractère fiscalisé ou non de l'opérateur puisque les associations à but non lucratif peuvent opter, en fonction de la réalité de la règle des 4P (prix, public, prestation, publicité), pour la fiscalisation.

I. LE CHOIX DE LA FISCALISATION DANS LE SECTEUR ASSOCIATIF S'EFFECTUE PARFOIS SOUS CONTRAINTE...

De nombreuses associations gèrent des établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes majoritairement habilités à l'aide sociale. Or, si ces établissements voient leurs tarifs hébergements arrêtés par les Conseils généraux, ils n'accueillent pas pour autant que des bénéficiaires de l'aide sociale.

Dès lors, à l'occasion de contrôle, l'administration fiscale considère qu'en application de la règle des 4 P (prix/ public/ publicité/ prestation), ces structures sont susceptibles de relever du champ de la fiscalisation :

1. Elles accueillent des publics comparables aux EHPAD fiscalisés dans la mesure où toutes les places habilitées ne sont pas occupées par des bénéficiaires de l'aide sociale.

2. Les prestations offertes par ces établissements, notamment l'accompagnement médico-social de personnes âgées dépendantes, sont comparables à celles d'EHPAD privés fiscalisés.
3. Les établissements privés non fiscalisés ont bien souvent recours à la publicité, à la communication, afin de se faire connaître, d'être identifiés par les futurs résidents.
4. Les prix hébergements Hors Taxes proposés par ces établissements peuvent être proches des tarifs hébergement hors taxes proposés par les EHPAD privés.

Aussi, afin d'éviter tout risque de contentieux et de redressement fiscal, nombre d'associations anticipent la décision de l'administration et décident ainsi de se fiscaliser.

Cette fiscalisation de l'association conduit à une augmentation de ses charges alors même que l'application d'un taux de TVA à 5,5% sur le tarif hébergement n'est pas nécessairement répercutée sur le tarif hébergement acquitté par les résidents.

Cette augmentation de la pression fiscale conduit l'association à procéder à des demandes de déshabilitation partielle auprès des Conseils généraux afin de pouvoir bénéficier de la liberté tarifaire sur une majorité de places. Cette démarche permet à l'association de dégager des marges de manœuvre financières pour absorber le surcoût induit par la fiscalisation des établissements (cf. infra).

II. ...CONTRAINTE D'AUTANT PLUS PESANTE QUE LES ETABLISSEMENTS FISCALISES CONNAISSENT DEPUIS 3 ANS DES HAUSSES CHRONIQUES D'IMPOSITION...

En l'espace de 3 ans et comme toutes sociétés privées industrielles et commerciales, les EHPAD fiscalisés ont dû supporter de très fortes augmentations de charges fiscales.

Six augmentations fiscales significatives, qui n'ont touché qu'à la marge le secteur associatif non fiscalisé, doivent être rappelées ici :

1. La limitation de la déduction de l'Impôt sur les sociétés des frais financiers : -15% en 2013 et -25% en 2014. Cette limitation constitue des charges très pénalisantes pour un secteur qui nécessite de considérables investissements immobiliers largement financés par des prêts,
2. Le maintien de la contribution additionnelle de 5% de surtaxe de l'Impôt sur les sociétés, qui devait se terminer en 2012, et qui a pour conséquence de faire passer le taux d'imposition de 33,33% à 35%,
3. La suppression de la taxe professionnelle et la création corrélative de la CVAE et de la CFE qui ont conduit à une augmentation de plus de 50% de l'ex-taxe professionnelle, et pouvant dépasser 100% dans le cas de sociétés appartenant à un groupe fiscal intégré,
4. Le forfait social sur l'intéressement des salariés et la participation aux résultats : avant 2009 à 0%, puis 2%, 4%, 6%, pour atteindre 8% en 2012 et portés à 20% en 2013,
5. L'imposition nouvelle depuis 2012 des distributions de résultat au sein et en dehors d'un groupe au taux de 3%,
6. L'augmentation de la taxe Foncière de 3 à 6% tous les ans.

III. ... RENFORCANT LE DESAVANTAGE COMPARATIF QUE SUBIT LE SECTEUR FISCALISE :

1. Fiscalisation d'une association : état des lieux du différentiel d'imposition sur un EHPAD fiscalisé en 2008 (situation avant/après)

L'exemple réel ci-dessous illustre à lui seul l'impact de la fiscalisation sur les associations.

Il ne prend pas en compte l'éventuel impact de la TVA non récupérable pour les structures non fiscalisées, impact qui doit être apprécié comparativement à partir de la règle dite du prorata de TVA :

1. L'Administration Fiscale considère que les EHPAD soumis à TVA, qui perçoivent une dotation de soins, ne peuvent déduire qu'une fraction de la TVA (prorata de déduction) supportée et que « *l'ensemble de leurs opérations étant réalisé à partir des mêmes investissements et des mêmes personnels, ils n'ont pas à constituer de secteurs distincts* ».
2. Ainsi, le pourcentage de déduction de TVA est égal à :

**Montant du Chiffre d'Affaires imposable (TVA exclue) ouvrant droit à déduction
(Hébergement, dépendance, prestations annexes)**

**Montant du Chiffre d'Affaires total (TVA exclue)
(Hébergement, dépendance, prestations annexes + dotation soins)**

3. En vertu de cette règle fiscale, un EHPAD fiscalisé paiera une partie de la taxe sur les salaires sur sa masse salariale et ne pourra pas récupérer la totalité de sa TVA sur ses charges. Par exemple, si un EHPAD a un chiffre d'affaires de 100 avec une dotation de soins qui représente 30% de ce chiffre d'affaires, alors il appliquera un prorata de 30% sur la taxe sur les salaires et ne récupèrera que 70% de la TVA sur ses charges.
4. Un EHPAD non fiscalisé paiera quant à lui la taxe sur les salaires sur la totalité de sa masse salariale. En théorie, il ne pourra pas récupérer la TVA sur ses charges, dans la mesure où il applique des tarifs hébergement Hors Taxes, c'est-à-dire sans application de la T.V.A. à 5,5%.

Toutefois, celle-ci peut être estimée, en application de la règle du prorata de TVA à 1,71 €.

Dès lors, le même EHPAD, fiscalisé en 2008, aura un montant de charges fiscales, TVA non récupérable incluse, de 6,44 € par journée d'hébergement. En 2012, à la suite de sa fiscalisation, cet établissement aura une charge fiscale de 10,43 € par journée d'hébergement. Avec une indexation à 2% / an des données 2008, cela donne un écart de coût de 3,32€ / jour [$10,43€ - (6,44 * 1,02^5)$]. Autrement dit, un EHPAD fiscalisé aura une charge fiscale supérieure de 47% par jour.

CHARGES FISCALES D'UN EHPAD NON FISCALISE EN 2007 ET FISCALISE EN 2012		
NATURE DE LA CHARGE FISCALE	COUT PAR JOURNEE HEBERGEMENT 2007	COUT PAR JOURNEE HEBERGEMENT 2012
<i>Taxe sur les salaires</i>	2,76 €	1,03 €
<i>Formation professionnelle continue</i>	1,19 €	1,75 €
<i>Participation des employeurs à l'effort de construction</i>	0,15 €	0,19 €
<i>Taxe foncière</i>	0,11 €	0,77 €
Taxe AGEFIPH		0,04 €
TAXE d'habitation	0,52 €	
Taxe d'apprentissage		0,32 €
Contribution économique territoriale		1,79 €
Imposition forfaitaire annuelle		0,03 €
Impôts sur les bénéfices		0,09 €
TVA non récupérable	1,71 €	0,57 €
TVA acquittée par le résident		3,89 €
TOTAL SANS SIMULATION TVA NON RECUPERABLE	4,73 €	10,43 €
TOTAL AVEC SIMULATION TVA NON RECUPERABLE	6,44 €	10,43 €

2. Différentiel de fiscalité entre EHPAD fiscalisé et EHPAD associatif non fiscalisé :

Le SYNERPA a conduit une étude auprès de ses adhérents fiscalisés et non fiscalisés afin de connaître les différentes charges des uns et des autres et d'opérer ainsi une comparaison.

✓ Le panel de l'enquête des EHPAD fiscalisés :

Le panel de l'enquête des EHPAD fiscalisés a porté sur 11 établissements et concerne l'année 2011. Le prix moyen de séjour dans ces EHPAD fiscalisés est de 81,6 € Hors Taxes par jour, soit 86 € Toutes Taxes Comprises. Le nombre total de journées facturées par les établissements s'élève à 372 397.

La taille moyenne des établissements du panel est de 98.9 lits

✓ Le panel de l'enquête des EHPAD non fiscalisés :

Le panel de l'enquête des EHPAD non fiscalisés porte sur 22 établissements et concerne l'année 2012. Le prix moyen des EHPAD non fiscalisés est de 59,52 € Toutes Taxes Comprises par jour, dans la mesure où ils n'appliquent pas la TVA à 5,5% sur leur tarif hébergement.

Le nombre total de journées facturées par les établissements est de 531 736, à l'exception du nombre de journées facturées pour le calcul de la taxe d'habitation et de la taxe foncière par journée d'hébergement, qui est de 501 860.

La taille moyenne des établissements du panel est de 67.1 lits.

✓ Les limites de l'enquête :

Si cette enquête permet d'obtenir une photographie comparative des charges fiscales entre les établissements fiscalisés et les établissements non fiscalisés, elle a pour premier biais de comparer la situation fiscale des établissements sur deux années fiscales distinctes.

Or, les EHPAD fiscalisés ont connu au cours des années 2011 et 2012 une forte augmentation de leurs charges fiscales.

Par ailleurs, les établissements ne se situant pas dans la même zone géographique, les impôts locaux peuvent connaître une variation importante d'une collectivité territoriale à une autre.

✓ Les résultats de l'enquête :

Des charges communes entre les deux secteurs :

Si il existe de nombreuses différences de charges fiscales entre les EHPAD privés fiscalisés et les EHPAD privés non fiscalisés, certaines charges sont communes et à des taux semblablement comparables.

Il en est ainsi de la contribution à la formation professionnelle, de la participation à l'effort de construction, des cotisations à l'AGEFIPH, de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ou encore du paiement des droits à la SACEM et à la SPRE.

Quant à la taxe foncière, qui est un impôt local, si ces modalités de calcul sont identiques, les taux applicables peuvent fortement varier d'une commune à une autre.

Des charges communes... mais calculées différemment :

Les EHPAD fiscalisés et non fiscalisés sont assujettis à la taxe sur les salaires. Toutefois, les modalités de calcul de cette taxe sont distinctes entre les deux secteurs.

Les EHPAD non fiscalisés s'acquittent de la taxe sur les salaires sur la totalité de leur masse salariale.

Les établissements fiscalisés appliquent quant à eux un principe de prorata sur leur chiffre d'affaires, en fonction du montant de leur dotation de soins. Cette règle fiscale conduit les EHPAD fiscalisés à s'acquitter de la taxe sur les salaires sur leurs dotations de soins et d'appliquer un prorata de récupération de TVA sur leurs charges (Cf. supra).

Par ailleurs, les structures non fiscalisées, sans être assujetties à l'impôt sur les sociétés, peuvent acquitter éventuellement celui-ci sur leurs seuls produits financiers.

La question de la TVA :

Il est bien souvent avancé l'idée selon laquelle les EHPAD privés fiscalisés tireraient un avantage concurrentiel de l'assujettissement à la TVA dans la mesure où ils récupéreraient celle-ci sur leurs charges, contrairement aux EHPAD non fiscalisés.

Or, les EHPAD privés fiscalisés ne récupèrent pas la totalité de la TVA sur leurs charges, en application de la règle du prorata de TVA.

De plus, certains EHPAD non fiscalisés récupèrent 15 points de TVA sur leurs investissements immobiliers par le biais notamment du recours au mécanisme d'imposition des livraisons à soi-même.

Or, l'immobilier constitue une charge importante dans les EHPAD.

Toutefois, dans le cadre de l'enquête, la question de la non récupération de TVA par les établissements non fiscalisés, a été prise en considération. Ainsi, la TVA non récupérée a été estimée à trois fois la TVA non récupérée dans le secteur fiscalisé, en application de la règle du prorata de TVA.

Des charges distinctes entre les deux secteurs :

Force est de constater que la liste des charges fiscales acquittées par le secteur privé non fiscalisé est bien moindre que celle des EHPAD privés fiscalisés.

Ainsi, si le secteur non fiscalisé doit, contrairement au secteur fiscalisé, s'acquitter de la taxe d'habitation, le secteur fiscalisé des EHPAD est soumis aux taxes et impôts supplémentaires suivants :

- ✓ Taxe d'apprentissage
- ✓ Contribution Economique Territoriale (Contribution Foncière des Entreprises et Contribution à la Valeur Ajoutée des Entreprises)
- ✓ Impôt sur les sociétés
- ✓ Taxe sur les véhicules de société
- ✓ Redevance TV
- ✓ Contribution sociale de solidarité des sociétés
- ✓ Droits d'enregistrement
- ✓ Imposition forfaitaire annuelle

Les données obtenues : un différentiel de charges fiscales favorable au secteur non fiscalisé équivalent à 105%

Dans le secteur non fiscalisé, le montant total des charges fiscales est de 5,09 € par journée d'hébergement. Si la TVA non récupérée est prise en compte, le montant total des charges fiscales est de 7,09 € par journée d'hébergement.

Dans le secteur fiscalisé, le montant total des charges fiscales est de 10,07€ par journée d'hébergement, sans prendre en compte la TVA acquittée par le résident. Or, cette TVA, appliquée sur les recettes de l'établissement, est reversée à l'administration fiscale.

Par conséquent, la charge fiscale moyenne des établissements fiscalisés du panel est de 14,55 €.

Ainsi, le secteur fiscalisé – même en y ajoutant le phénomène de non récupération de TVA - acquitte 105% de charges fiscales en plus que le secteur non fiscalisé (14,55€ / 7,09€).

(cf. tableaux en annexe)

3. L'impact du CICE en 2014 et 2015 sur les établissements fiscalisés, une compensation partielle du différentiel d'imposition :

A partir du panel de l'enquête, il a été opéré une simulation des effets du CICE sur les EHPAD fiscalisés.

Or, force est de constater que si le CICE aura pour effet d'amoinrir la charge fiscale des établissements fiscalisés, il n'en demeure pas moins que ceux-ci auront toujours une charge fiscale plus importante que les EHPAD non fiscalisés

Impact en 2014 avec un CICE à 4% :

Ainsi, en 2014, avec un CICE à 4%, les charges fiscales des établissements fiscalisés seront supérieures de 85% (13,10€ / 7,09€) vs 105% sans CICE

Impact en 2015 avec un CICE à 6% :

En 2015, avec un CICE à 6%, les charges fiscales des établissements fiscalisés seront supérieures de 76%. (12,45€ / 7,09€) vs 105% sans CICE.

Ces résultats ne prennent pas en considération les évolutions de charges fiscales à venir, notamment l'augmentation des taxes sur l'intéressement des salariés ou l'imposition des éventuelles distributions de résultats au sein d'une structure fiscalisée.

IV. LE CICE DANS LES EHPAD : UN INVESTISSEMENT D'ETAT AU SERVICE DE LA QUALITE D'ACCOMPAGNEMENT DES PERSONNES AGEES :

Le CICE aura pour premier effet positif de compenser les augmentations de charges fiscales successives des entreprises et de permettre ainsi aux établissements de dégager des marges de manœuvre pour investir dans la rénovation de leurs établissements ou procéder à des recrutements pour améliorer la qualité d'accompagnement des personnes âgées accueillies dans les EHPAD.

En effet, eu égard, tant à la courbe démographique qu'au nécessaire développement et rénovation de l'offre médico-sociale, le secteur des EHPAD privés fiscalisés est un secteur naturellement pourvoyeur d'emplois.

D'où l'intérêt majeur de maintenir le CICE dans le secteur des EHPAD fiscalisés afin, justement, de soutenir la démarche extrêmement volontariste de recrutement que le SYNERPA mène, seul et à bout de bras, dans ce secteur, pourtant majoritairement public et associatif.

Le dispositif CICE permettra de relancer la capacité de recrutement des EHPAD privés fiscalisés par l'embauche de postes supplémentaires, permettant ainsi d'améliorer le taux d'encadrement au service des personnes âgées.

C'est dans cette perspective que le SYNERPA et le Gouvernement ont signé une convention sur les emplois d'avenir dans le secteur privé commercial, obtenue suite à une intense action du SYNERPA et de ses adhérents, qui entendent valoriser les métiers du Grand Âge et contribuer ainsi pleinement à relever le défi du chômage.

Le CICE permettra également aux établissements fiscalisés de procéder à de nombreuses rénovations de leurs cadres bâtis, au regard notamment de l'échéance du 1^{er} janvier 2015 sur la mise en accessibilité des établissements recevant du public, dont le montant moyen des travaux est estimé à plus de 140 000 € par établissement, soit plus de deux ans de bénéfice du CICE !

V. LES AIDES PUBLIQUES AU PROFIT DES EHPAD NON FISCALISES :

Les EHPAD majoritairement habilités à l'aide sociale, qui ne sont pas fiscalisés pour la plupart, bénéficient, au delà d'un régime fiscal plus favorable, d'aides et d'avantages divers :

- Sur les cotisations sociales : Le coût d'un emploi dans le secteur public est bien moindre que dans le secteur privé, en raison d'exonérations diverses sur les cotisations sociales (chômage, accident du travail...)
- Sur les emplois d'avenir : ouverts sans condition et financés à hauteur de 75% pour le secteur public et associatif, il est octroyé aux EHPAD privés commerciaux avec seulement 35% d'aide.
- Sur le Plan d'Aide à l'Investissement : le montant total s'élève à 1,7 milliards d'€ d'aide depuis sa création en 2006 par la CNSA, ce qui a permis le financement d'opérations d'investissement immobilier de 1 250 EHPAD, majoritairement publics et minoritairement associatifs.
- Sur le fonds d'aide à la restructuration des services d'aides à domicile autorisés ou agréés, gérés par des structures publiques ou associatives : Il a été doté de 50 millions d'€ en 2012 et de 50 millions d'€ pour 2013.
- Sur les subventions d'investissements des Conseils généraux : certes en recul depuis quelques années, les subventions d'investissements des Conseils généraux, les dons de terrain par la collectivité à un euro symbolique ou les montages financiers sous forme de prêts aidés ne bénéficient, là encore, qu'aux seuls établissements publics et associatifs.
- Sur les dotations soins et dépendance : Un différentiel de 20 à 30 % entre les dotations soins et dépendance des EHPAD publics et privés perdure depuis de nombreuses années au profit du secteur public.

Pour conclure :

Au vu des données produites, totalement vérifiables, le SYNERPA considère que le CICE ne constitue en rien une distorsion de concurrence entre les EHPAD fiscalisés et les EHPAD non fiscalisés.

Il ne permet qu'un rééquilibrage partiel du niveau de charges fiscales que connaissent les EHPAD.

Enfin le bénéfice du CICE dans les EHPAD privés fiscalisés va permettre, par la mise en œuvre de politiques de recrutement et de rénovation des locaux, d'améliorer la qualité d'accompagnement des personnes âgées accueillies dans les établissements, ainsi que l'illustrent les engagements du secteur au titre des emplois d'avenir.

ANNEXE

Charges fiscales Quels différentiels entre EHPAD fiscalisés et non fiscalisés ?

LE PANEL DE L'ENQUETE

- **Le panel de l'enquête des EHPAD fiscalisés**

Le panel de l'enquête des EHPAD fiscalisés porte sur 11 établissements et concerne l'année 2011.
Le prix moyen de séjour des EHPAD fiscalisés est de 81,6 € HT par jour, soit 86 € TTC.
Le nombre total de journées facturées par les établissements s'élève à 372 397.
La taille moyenne des établissements du panel est de 98.9 lits.

- **Le panel de l'enquête des EHPAD non fiscalisés**

Le panel de l'enquête des EHPAD non fiscalisés porte sur 22 établissements et concerne l'année 2012.
Le prix moyen des EHPAD non fiscalisés est de 59,52 € TTC par jour, dans la mesure où ils n'appliquent pas la TVA à 5,5% sur leur tarif hébergement.
Le nombre total de journées facturées par les établissements est de 531 736, à l'exception du nombre de journées facturées pour le calcul de la taxe d'habitation et de la taxe foncière par journée d'hébergement, qui est de 501 860.
La taille moyenne des établissements du panel est de 67,1 lits.

COMPARATIF DES CHARGES FISCALES SANS SIMULATION DE LA RECUPERATION DE TVA DES EHPAD NON FISCALISES

Nature de la charge fiscale	Coût par Journée hébergement réalisée		Remarques
	EHPAD Fiscalisés	EHPAD non fiscalisés	
Charges fiscales sur salaires			
➤ Cotisation au titre de la formation professionnelle continue	0.89 €	0.85 €	
➤ Cotisation au titre de la formation professionnelle continue des CDD	0.05 €	0.05 €	
➤ Participation à l'effort de construction	0.13 €	0.35 €	
➤ Cotisation AGEFIPH	0.14 €	0.04 €	
➤ Taxe sur les salaires	1.06 €	2,96 €	<i>Le secteur fiscalisé applique un prorata Chiffre d'affaires/ chiffre d'Affaires soins</i>
➤ Taxe d'apprentissage	0.29 €		
Sous-total charges fiscales sur salaires	2.57 €	4.25 €	
Impôts locaux			
➤ Taxe foncière	0.56 €	0.21 €	<i>L'écart s'explique par les différents taux appliqués dans chaque territoire</i>
➤ Taxe enlèvement des ordures ménagères	0.18 €	0.15 €	
➤ Contribution foncière des entreprises	0.73 €		
➤ Contribution à la valeur ajoutée des entreprises	1.44 €		
➤ Taxe enlèvement des ordures ménagères	0.18 €		
➤ Autres impôts locaux	0.10 €		
➤ Taxe d'Habitation		0.37 €	
Sous-total impôts locaux	3.01 €	0.74 €	
Impôts d'Etat			
➤ SACEM/SPRE	0.01 €	0.01 €	
➤ Impôt sur les sociétés	3.47 €	0.09 €	<i>L'IS peut être payé par une association sur ses seuls produits financiers</i>
➤ TVA non récupérable	0.72 €		
➤ Impôt sur les sociétés	3.47 €		
➤ Taxe sur les véhicules de société	0.05 €		
➤ Redevance TV	0.04 €		
➤ Contribution sociale de solidarité des sociétés	0.20 €		
➤ Droits d'enregistrement	0 €		
➤ Imposition forfaitaire annuelle	0.01 €		
Sous-total impôts d'Etat	4.49€	0,10 €	
TOTAL GENERAL HORS T.V.A RESIDENT	10.07 €	5.09 €	
T.V.A. appliquée au tarif hébergement hors taxe	4.48 €		
TOTAL GENERAL AVEC T.V.A. RESIDENT	14.55 €	5.09 €	

COMPARATIF DES CHARGES FISCALES AVEC SIMULATION DE LA RECUPERATION DE TVA DES EHPAD NON FISCALISES

Nature de la charge fiscale	Coût par Journée hébergement réalisée		Remarques
	EHPAD Fiscalisés	EHPAD non fiscalisés	
Charges fiscales sur salaires			
➤ Cotisation au titre de la formation professionnelle continue	0.89 €	0.85 €	
➤ Cotisation au titre de la formation professionnelle continue des CDD	0.05 €	0.05 €	
➤ Participation à l'effort de construction	0.13 €	0.35 €	
➤ Cotisation AGEFIPH	0.14 €	0,04 €	
➤ <i>Taxe sur les salaires</i>	1.06 €	2,96 €	<i>Le secteur fiscalisé applique un prorata Chiffre d'affaires/ chiffre d'Affaires soins</i>
➤ <i>Taxe d'apprentissage</i>	0.29 €		
Sous-total charges fiscales sur salaires	2.57 €	4,25 €	
Impôts locaux			
➤ Taxe foncière	0.56 €	0.21 €	<i>L'écart s'explique par les différents taux appliqués dans chaque territoire</i>
➤ Taxe enlèvement des ordures ménagères	0.18 €	0.15 €	
➤ <i>Contribution foncière des entreprises</i>	0.73 €		
➤ <i>Contribution à la valeur ajoutée des entreprises</i>	1.44 €		
➤ <i>Autres impôts locaux</i>	0.10 €		
➤ <i>Taxe d'Habitation</i>		0.37 €	
Sous-total impôts locaux	3.01 €	0.74 €	
Impôts d'Etat			
➤ SACEM/SPRE	0.01 €	0.01 €	
➤ <i>Impôt sur les sociétés</i>	3.47 €	0.09 €	<i>L'IS peut être payé par une association sur ses seuls produits financiers</i>
➤ <i>TVA non récupérable</i>	0.72 €	2,00 €	
➤ <i>Impôt sur les sociétés</i>	3.47 €		
➤ <i>Taxe sur les véhicules de société</i>	0.05 €		
➤ <i>Redevance TV</i>	0.04 €		
➤ <i>Contribution sociale de solidarité des sociétés</i>	0.20 €		
➤ <i>Droits d'enregistrement</i>	0 €		
➤ <i>Imposition forfaitaire annuelle</i>	0.01 €		
Sous-total impôts d'Etat	4.49€	2,10 €	
TOTAL GENERAL HORS T.V.A RESIDENT	10.07 €	7,09 €	
<i>T.V.A. appliquée au tarif hébergement hors taxe</i>	<i>4.48 €</i>		
TOTAL GENERAL AVEC T.V.A. RESIDENT	14.55 €	7,09 €	

IMPACT DU CICE SUR LE PANEL DE L'ENQUETE

2013

Nature de la charge fiscale	Coût par journée hébergement réalisée		
	EHPAD fiscalisés	EHPAD non fiscalisés sans prorata de TVA	EHPAD non fiscalisés avec prorata de TVA
TOTAL GENERAL HORS T.V.A RESIDENT	10,07 €	5,09 €	7,09 €
T.V.A. appliquée au tarif hébergement hors taxe	4.48 €		
TOTAL GENERAL	14,55 €	5,09 €	7,09 €

2014

Nature de la charge fiscale	Coût par journée hébergement réalisée		
	EHPAD fiscalisés	EHPAD non fiscalisés sans prorata de TVA	EHPAD non fiscalisés avec prorata de TVA
TOTAL GENERAL HORS T.V.A RESIDENT	10,07 €	5,09 €	7,09 €
Déduction CICE à 4%	-1,45 €		
TOTAL GENERAL APRES DEDUCTION CICE	8,62 €	5,09 €	7,09 €
T.V.A. appliquée au tarif hébergement hors taxe	4.48 €		
TOTAL GENERAL	13,10 €	5,09 €	7,09 €

2015

Nature de la charge fiscale	Coût par journée hébergement réalisée		
	EHPAD fiscalisés	EHPAD non fiscalisés sans prorata de TVA	EHPAD non fiscalisés avec prorata de TVA
TOTAL GENERAL HORS T.V.A RESIDENT	10,07 €	5,09 €	7,09 €
Déduction CICE à 6%	-2,1 €		
TOTAL GENERAL APRES DEDUCTION CICE	7,97 €	5,09 €	7,09 €
T.V.A. appliquée au tarif hébergement hors taxe	4.48 €		
TOTAL GENERAL	12,45 €	5,09 €	7,09 €

NATURE DE LA CHARGE FISCALE	EHPAD FISCALISE		EHPAD NON FISCALISE SANS PRORATA TVA		EHPAD NON FISCALISE AVEC PRORATA TVA	
	MONTANT MOYEN PAR EHPAD	COUT PAR JOURNEE HEBERGEMENT REALISEE	MONTANT MOYEN PAR EHPAD	COUT PAR JOURNEE HEBERGEMENT REALISEE	MONTANT MOYEN PAR EHPAD	COUT PAR JOURNEE HEBERGEMENT REALISEE
Charges fiscales sur salaires						
➤ Cotisation au titre de la formation professionnelle continue	30 244 €	0.89 €	20 586 €	0.85 €	20 586 €	0.85 €
➤ Cotisation au titre de la formation professionnelle continue des CDD	1 795 €	0.05 €	1 303 €	0.05 €	1 303 €	0.05 €
➤ Participation à l'effort de construction	4 347 €	0.13 €	8 399 €	0.35 €	8 399 €	0.35 €
➤ Cotisation AGEFIPH	4 609 €	0.14 €	1 029 €	0.04 €	1 029 €	0.04 €
➤ <i>Taxe sur les salaires</i>	35 933 €	1.06 €	71 437 €	2.96 €	71 437 €	2.96 €
➤ <i>Taxe d'apprentissage</i>	9 942 €	0.29 €				
Sous-total charges fiscales sur salaires	86 870 €	2.56 €	102 754 €	4.25 €	102 754 €	4.25 €
Impôts locaux						
➤ Taxe foncière	18 904 €	0.56 €	5 334 €	0.21 €	5 334 €	0.21 €
➤ Taxe enlèvement des ordures ménagères	6 145 €	0.18 €	3 749 €	0.15 €	3 749 €	0.15 €
➤ <i>Contribution foncière des entreprises</i>	24 770 €	0.73 €				
➤ <i>Contribution à la valeur ajoutée des entreprises</i>	48 694 €	1.44 €				
➤ <i>Autres impôts locaux</i>	3 298 €	0.10 €				
➤ <i>Taxe d'Habitation</i>			9 389 €	0.37 €	9 389 €	0.37 €
Sous-total impôts locaux	101 811 €	3.01 €	18 472 €	0.74 €	18 472 €	0.74 €
Impôts d'Etat						
➤ SACEM/SPRE	396 €	0.01 €	351 €	0.01 €	351 €	0.01 €
➤ <i>Impôt sur les sociétés</i>	117 426 €	3.47 €	2 089 €	0.09 €	2 089 €	0.09 €
➤ <i>TVA non récupérable</i>	24 276 €	0.72 €			48 339 €	2,00 €
➤ <i>Taxe sur les véhicules de société</i>	1 789 €	0.05 €				
➤ <i>Redevance TV</i>	1 262 €	0.04 €				
➤ <i>Contribution sociale de solidarité des sociétés</i>	6 706 €	0.20 €				
➤ <i>Droits d'enregistrement</i>	0.51 €	0 €				
➤ <i>Imposition forfaitaire annuelle</i>	266 €	0.01 €				
Sous-total impôts d'Etat	152 121.51 €	4.50 €	2 440 €	0.10 €	50 683 €	2.10 €
TOTAL GENERAL HORS T.V.A RESIDENT	340 802.51 €	10.07 €	123 666 €	5.09 €	172 005 €	7.09 €
T.V.A. acquittée par le résident	151 655.92 €	4.48 €				
TOTAL GENERAL	425 468.51 €	14.55 €	123 666 €	5.09 €	172 005 €	7.09 €

Le président,

A l'attention de
Monsieur Jérôme GUEDJ,
Monsieur Laurent GRANDGUILLAUME,
Monsieur Yves BLEIN,
Monsieur Régis JUANICO,
Madame Adeline ROUZIER DEROUBAIX,
Monsieur Vincent CLAUDON

Assemblée nationale
126 rue de l'Université
75355 Paris 07 SP

Le 25 juillet 2013,

Messieurs les députés,
Madame, Monsieur les rapporteurs,

L'UFISC, Union Fédérale d'Intervention des Structures Culturelles, représente quinze organisations professionnelles de l'économie sociale et solidaire des arts et de la culture (théâtres, danse, musiques actuelles, arts de la rue, marionnettes, cirques, arts plastiques, production phonographique indépendante, ...).

L'UFISC regroupe ainsi plus de 2 500 entreprises artistiques et culturelles, à buts non lucratifs, elles-mêmes représentatives d'une large majorité de structures¹ qui développent des activités de création, de diffusion, d'action artistique, d'accompagnement de pratiques amateurs, de transmission et de partage culturel.

Ces initiatives citoyennes sont engagées au plus près des territoires de vie et contribuent la construction d'une société bâtie sur la participation et l'échange entre personnes. Elles défendent les principes de diversité et de droits culturels, de coopération et d'intérêt général.

Ces équipes artistiques et structures culturelles, qu'elles soient compagnies de cirque, de rue, de théâtre, de marionnette..., collectifs de plasticiens ou groupes de musique, producteurs de disque comme salles de concert, lieux de pratiques, écoles ou festivals, font leviers par leur engagement pour un développement durable, à la fois culturel, social, écologique et économique.

Elles s'inscrivent dans une logique de partenariat avec les collectivités publiques, dans une attention à leur environnement, et participent ainsi à la co-construction de l'intérêt général sur les territoires.

En ce sens, l'affirmation du principe de non lucrativité sur le plan de la fiscalité est un objet déterminant pour les entreprises que nous représentons. Elle a été fondatrice de la dynamique collective de l'UFISC.

¹ Ces entreprises sont estimées en 2007 à près de 17 000 entreprises. Elles représentent environ la moitié des 31 500 entreprises employeurs culturelles à buts non lucratifs en France, qui regroupent plus de 83 700 emplois ETP et 405 000 contrats de travail par an. Source : « Associations culturelles et emploi », Opale – Cnar Culture, nov. 2007, étude commanditée par le ministère de la culture.

UFISC - Union Fédérale d'Intervention des Structures Culturelles

Actes'N (Réseau solidaire de lieux culturels franciliens) - CD1D (Fédération de labels indépendants) - CITI (Centre International pour les Théâtres Itinérants) - FRAAP (Fédération des Réseaux et Associations d'Artistes Plasticiens) - Fédélina - FFEC (Fédération Française des Ecoles de Cirque) - Fédération nationale des arts de la rue - Féarock - Le Châlonn/ FNTAV (Fédération des Nouveaux Territoires des Arts) - RIF (Confédération des réseaux départementaux de lieux de musiques actuelles/amplifiées en Ile de France) - SMA (Syndicat National des petites et moyennes structures à but non-lucratif de Musiques Actuelles) - SCG (Syndicat du Cirque de Création) - SYNAMI (Syndicat National des Arts Vivants) - THEMMA (Association nationale des Théâtres de Marionnettes et des Arts Associés) - Zone Franche (le Réseau des Musiques du Monde)

En effet, les organisations fondatrices de l'UFISC se sont réunies en 1999 en réaction à l'instruction fiscale du 15 septembre 1998 relative à la fiscalité des associations régies par la loi de 1901. Leur objectif était de faire prendre en considération la spécificité de l'activité de leurs entreprises adhérentes. En concertation avec le Ministère de l'Économie et des Finances (Direction Générale des Impôts), elles ont participé étroitement à l'élaboration des fiches sur les critères de « non lucrativité » des associations de création artistique ou d'exploitation des lieux de spectacle vivant.

Fortes de cette expérience, l'UFISC et ses organisations membres ont élargi leurs réflexions et actions communes à l'affirmation d'un espace socio-économique privé non lucratif dans le champ artistique et culturel². Elles ont investi le champ de l'économie sociale et solidaire pour le secteur culturel³ en contribuant, en tant que fédération d'employeurs, à la structuration professionnelle, socio-économique et politique.

Dans un contexte de recomposition territoriale, le principe de marché concurrentiel posé en particulier par les cadres européens a un impact majeur. La fiscalité des entreprises à buts non lucratifs apparaît alors comme un enjeu politique essentiel, dont le traitement doit être également reconsidéré avec plus d'équité et régi par les principes de désintéressement, de coopération et d'utilité sociale.

C'est pourquoi nous nous permettons de solliciter un entretien afin de vous présenter les préoccupations et réflexions du champ artistique et culturel non lucratif dans le cadre de la mission d'analyse et de propositions sur la situation du secteur privé à but non lucratif qui vous a été confiée par le Premier Ministre. Nous avons été fortement encouragés dans notre démarche par M. Benoit Hamon, Ministre de l'Économie sociale et solidaire et de la Consommation.

Vous remerciant par avance pour l'attention que vous porterez à notre demande, et restant à votre disposition, nous vous prions de croire, Messieurs les députés, Madame, Monsieur les rapporteurs, à l'assurance de notre considération.



Philippe BERTHELOT
Président de l'UFISC

Dossier suivi par :

Patricia COLER, Déléguée Générale (ufisc.coordination@gmail.com - 01 42 49 53 64 - 06 73 49 74 29)

Laura AUFRERE, chargée de mission (laura.aufreere@ufisc.org - 01 42 49 53 64 - 06 30 12 01 63)

Copies à :

Monsieur Benoit HAMON, Ministre de l'Économie sociale et solidaire et de la Consommation

Monsieur Romain GUERRY, conseiller chargé des relations avec les acteurs de l'économie sociale et solidaire et de l'entrepreneuriat social

² Manifeste "Pour une autre économie de l'art et de la culture"² en annexe.

³ Contribution de l'UFISC pour le projet de loi portant reconnaissance et développement de l'économie sociale et solidaire, en annexe.



Eléments de compréhension des difficultés structurelles de l'aide à domicile

Eléments de compréhension des difficultés structurelles de l'aide à domicile..... 1

I. Les dépenses sociales versées par les départements 1

II. La perte du « pouvoir d'aide » de l'APA 2

III. Explication des écarts entre heures réalisées, heures allouées et heures réalisées..... 2

I. Les dépenses sociales versées par les départements

Le tableau ci-dessous illustre, que malgré les discours sur la priorité du maintien à domicile, les dépenses d'aides sociales versées par les départements liées à l'accueil des personnes âgées évoluent plus favorablement que celles liées à l'aide à domicile des personnes âgées alors que dans le même temps le nombre de bénéficiaires à domicile croissaient plus fortement que ceux accueillis en établissement.

- Dépenses liées à l'accueil :
=> + 2,9 % entre 2009 et 2010
=> +16 % entre 2006 et 2010
- Dépenses liées au domicile :
=> - 0.6 % entre 2009 et 2010
=> + 12 % entre 2006 et 2010
- **Les dépenses consacrées à l'aide à domicile sur la même période ont évoluées de +12 % alors que le nombre de bénéficiaires a connu une évolution de + 23 %.**

Evolution des dépenses d'aide sociale aux personnes âgées par bénéficiaires

	2010		2006		Evolution 2006/2010	
	Domicile	Etablissement	Domicile	Etablissement	Domicile	Etablissement
Dépenses brutes (en millions d'euros courants)	3 458	4 081	2 918	3 310	+ 12% (en euros constants)	+16% (en euros constants)
Bénéficiaires	740 700	574 100	603 200	514 200	+ 23 %	+12 %
Dépenses par bénéficiaires (en euros courants)	4 669	7 109	4 838	6 437	-3% (en euros courants)	10% (en euros courants)

Source : Les dépenses d'aide sociale départementale en 2010 , Etudes et résultats, n°792 – mars 2012,, DREES

II. La perte du « pouvoir d'aide » de l'APA1

En janvier 2002

- ✚ Montant plafond de l'APA (GIR 3) : 700,98 €
- ✚ Tarif Conseil Général en mode prestataire : 12,45 € /heure
- ✚ Soit 56 heures maximum par mois

En janvier 2013

- ✚ Montant plafond de l'APA (GIR 3) : 838,83 €
- ✚ Tarif Conseil Général en mode prestataire : 20,00 € /heure
- ✚ Soit 41 heures maximum par mois

III. Explication des écarts entre heures solvabilisées, heures allouées et heures réalisées.

Les montants des plans d'aide notifiés aux bénéficiaires de l'APA à domicile sont déterminés après évaluation des besoins par les équipes médico-sociales des conseils généraux. Ces montants sont modulés dans la limite des plafonds nationaux selon le niveau de dépendance (GIR) des bénéficiaires. Les montants alloués sont alors traduits en nombre d'heures d'interventions et permettent le calcul de la participation du bénéficiaire.



Le nombre d'heure moyen annuel alloué est supérieur au nombre moyen annuel réalisé du fait de l'écrêtement du plan d'aide. Cette non réalisation de la totalité des heures allouées du plans d'aide peut être dû à :

- Un choix économique de l'usager qui pour diminuer sa participation financière diminue le nombre d'heure à effectué à son domicile
- La non réalisation d'heures du fait de la personne qui n'ouvre pas sa porte à l'intervenant, qui est hospitalisée,...

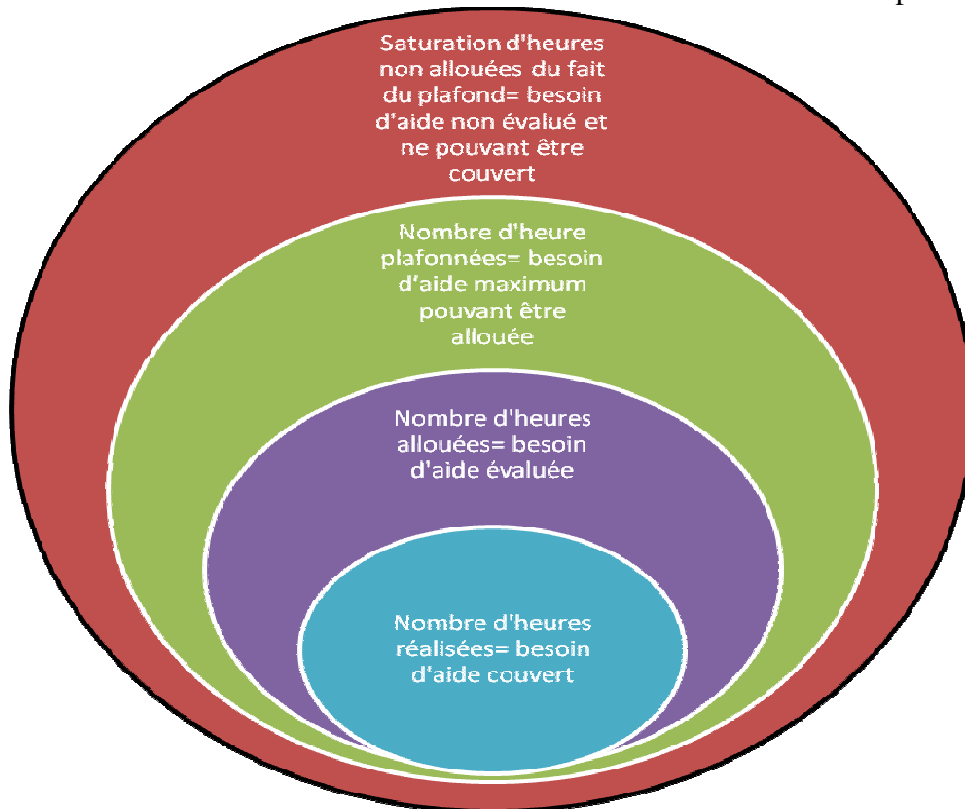


De plus, selon une étude de la DRESS de février 2011, **26% des bénéficiaires de l'APA à domicile en France métropolitaine auraient un plan d'aide « saturé**», c'est-à-dire égal au plafond : **leur besoin d'aide évalué par le conseil général pourrait excéder le montant maximal de prise en charge.**

La proportion de plans d'aide saturés serait par ailleurs plus élevée pour les cas de dépendance les plus lourds (**44% en GIR 1**), pour les femmes, les personnes non mariées (en général sans conjoint pour les aider, et donc susceptibles d'avoir plus fortement recours à l'aide de professionnels) et les personnes ayant une ancienneté importante dans le dispositif.

Le lien entre niveau de revenus et fréquence des cas de saturation est complexe, reflétant des inégalités sociales face à la perte d'autonomie et des comportements (non-recours, intensité du recours ou passage en établissement) différents selon les revenus.

¹ Dans le départements de l'Ardèche



Ces écarts ont un effet direct sur le financement des services d'aides à domicile qui se basent sur le nombre d'heures réalisées alors que leur budget et leur tarif est établi sur une estimation d'heures prévisionnelles à réaliser qui ne sont donc jamais réalisés, ce qui explique le cercle vicieux de la tarification horaire.

→ Remerciement

Jérôme GUEDJ
Député de l'Essonne
ASSEMBLEE NATIONALE
126, rue de l'Université
75355 PARIS 07SP

Monsieur le député,

Vous avez été chargé, avec trois autres de vos collègues, d'une mission portant sur « les distorsions entre secteurs privés lucratifs et non lucratifs », en particulier dans les secteurs de la santé, de l'enfance et de la dépendance.

UNA Nord, Fédération départementale de l'Aide, des Soins et des Services Aux Domiciles, pour le Nord, s'était saisie de ce dossier dès fin 2012, en rencontrant Mme LAURENT, Directrice de la DIRRECTE Nord – Pas de Calais, en sensibilisant les députés du Nord, puis début 2013 lors d'une présentation conjointe avec ADESSADomicile devant le CODERPA du Nord.

A l'occasion de ces interventions, nous avons préparé deux documents :


- 1) Une note concernant la taxe sur les salaires,
- 2) Un Power Point présenté au CODERPA (en présence du Vice- Président aux Personnes âgées, Jacques MARISSIAUX) faisant état de la situation dramatique des structures à but non lucratif du département et avançant quelques pistes.

Nos adhérents qui rendent à la population dépendante un service d'intérêt général répondant à des choix politiques réaffirmés et dont la situation financière est critique, ne pourraient supporter de nouvelles distorsions de concurrence.

Nous nous permettons de vous faire parvenir en pièces jointes ces deux documents, qui pourront peut-être vous apporter des éléments complémentaires.

Nous restons à votre disposition pour vous fournir toutes les informations dont vous pourriez avoir besoin et vous prions d'agréer, Monsieur le député, nos respectueuses salutations.

Jean-Pierre THOOFT
Président de UNA Nord



PJ : Note sur la taxe sur les salaires,
Power Point sur la situation financière des associations d'aide et de Soins aux Domiciles du Nord,
Fiche de présentation de UNA Nord.

NOTE SUR LA TAXE SUR LES SALAIRES
Fédération UNA Nord

I. Mode de calcul de la Taxe sur les salaires :

- a. Les hypothèses retenues :
 - i. SMIC au taux actuel de : 1425,67 € pour 151,67 heures par mois
 - ii. Ce SMIC correspond dans notre métier au salaire d'une Aide à Domicile catégorie A en début de carrière
- b. Calcul par tranche :
 - i. Sur 1 salaire annuel : la taxe sur salaire est de 4,25% sur la totalité du salaire brut annuel
 - ii. Puis elle est de nouveau de 4,25% pour la part de salaire comprise entre 7 604 € et 15 185 €, qui s'ajoute à la première,
 - iii. Puis de 9,35% pour la partie supérieure à 15 185 €, qui s'ajoute aux deux premières
- c. Calcul de la taxe sur les salaires dans le cadre du SMIC 2012
 - i. Montant annuel brut du SMIC annuel = 17 108,04 €
 - ii. Calcul de la taxe sur 1 SMIC annuel :

Tranches	%	montant taxe / salaires
totalité salaire brut	4,25%	727,09 €
salaire >7 604 € et > 15 185 €	4,25%	322,19 €
salaire >15 185 €	9,35%	179,80 €
		1 229,09 €
% du SMIC annuel		7,18%

Le mode de calcul de la taxe sur les salaires est tel que pour tout salarié à temps complet, payé au SMIC, la taxe sur les salaires s'applique intégralement et représente 7,18% du salaire annuel brut.

- d. Calcul de la taxe sur salaire pour un salarié en catégorie C : titulaire d'un DEAVS nécessaire aux interventions d'aide à la personne auprès de personnes dépendantes :
 - i. Base de calcul : Indice 296 (sans ancienneté), soit un salaire mensuel brut de 1 569 €
 - ii. Montant annuel brut : 18 828 €

iii. Calcul :

		1 ^{er} échelon	dernier échelon
CAT C : Salaire annuel brut :		18 828,00 €	25317,58
Tranches	%	montant taxe / salaires	montant taxe / salaires
totalité salaire brut	4,25%	800,19 €	1 076,00 €
salaire >7 604 € et > 15 185 €	4,25%	322,19 €	322,19 €
salaire >15 185 €	9,35%	340,62 €	947,40 €
		1 463,00 €	2 345,59 €
% du salaire brut annuel		7,77%	9,26%

Cet exemple met en évidence que plus les salaires versés sont élevés, plus le taux de taxe sur les salaires augmente : Pour une catégorie C au 1^{er} échelon il est de 7,77% (contre 7,18% pour un salaire au SMIC).

Cette taxe pénalise ainsi la professionnalisation de nos salariés dont nous avons besoin pour répondre au mieux aux besoins des personnes dépendantes et à laquelle on nous incite (emplois d'avenir par exemple).

II. Incidence de la taxe sur salaires dans le secteur de l'Aide à domicile :

- a. Pour réduire l'incidence de la taxe sur les salaires nous avons calculé quel salaire brut annuel il ne faudrait pas dépasser pour ne voir s'appliquer qu'un taux de 4,25% toujours sur la base d'un SMIC 2012 :

Le salaire annuel brut doit être inférieur à 7 604 €, soit 7 603 €

La taxe représenterait alors un coût annuel de 323,13 €.

Ces 7 603 € correspondent à un horaire mensuel de 67 heures soit une durée inférieure à celle de 70 heures, rendue obligatoire par la Convention collective de la Branche SAD !! (Garantissant la couverture sociale).

- b. Rappelons que notre secteur emploie un nombre important de salariées à temps partiel, dont la situation est souvent précaire (foyer monoparental, enfants à charge...).

Comment expliquer aux employeurs de l'Aide à Domicile qu'il faut augmenter la durée des contrats de travail ?

La taxe sur les salaires a donc un effet dissuasif sur l'augmentation du temps de travail des salariés.

- c. En ce qui concerne la professionnalisation, la taxe sur les salaires peut avoir 2 incidences :
- Le tableau concernant les catégories C, met également en évidence que l'ancienneté valorisée par des échelons supplémentaires pénalise l'employeur : entre le premier et le dernier échelon de la catégorie, le taux passe de 7,77% à 9,26% !
 - Enfin le nombre insuffisant de cadres caractérise le secteur associatif de l'aide à domicile : Pour un directeur d'entité (1^{er} échelon), le taux de taxe sur les salaires est de plus de 10%, pour un Directeur Général (1^{er} échelon) il est de 11,24% !
- d. La fixation de l'abattement à un maximum de 20 000 € provoque les effets suivants :
- Seules les associations de 16,24 ETP rémunérés au SMIC ne paieront aucune taxe sur les salaires !
 - Pour toutes les autres : le seul gain est de 20 000 € - 6 002 € (plafond 2012) soit seulement : 13 998 €.

- Un effet discriminant entre « petites » et « moyennes et grosses associations » !

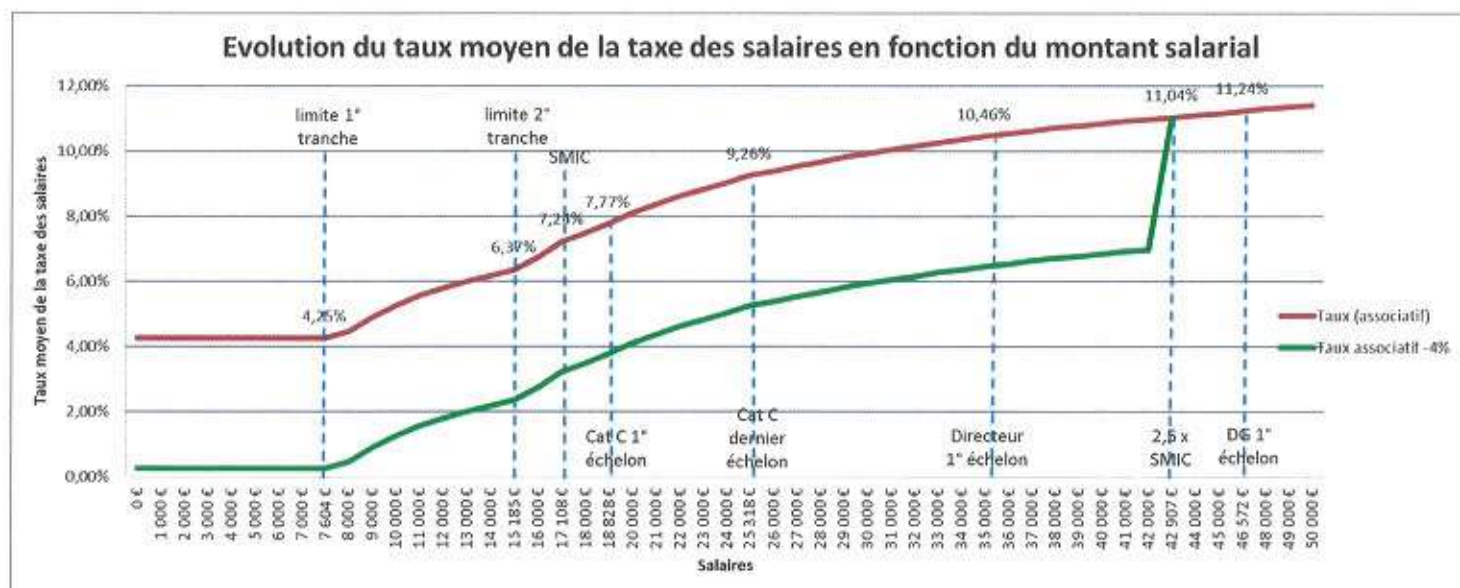
L'aménagement de la taxe sur les salaires aurait au contraire pu avoir un effet incitatif fort, tout en faisant gagner l'ensemble des associations (petites ou grosses) en compétitivité.

III. La comparaison avec les structures du secteur privé lucratif de l'aide à domicile :

- est extrêmement difficile puisque les régimes auxquels nous sommes soumis sont très différents :
 - Secteur associatif à but non lucratif :
 - Pas d'impôts sur les bénéfices
 - Taxe sur les salaires (voir ci-dessous)
 - Pas de taxe d'apprentissage
 - Pas de CET : Contribution Economique Territoriale
 - Pas de déductibilité de la TVA
 - Pas de collecte de la TVA
 - Secteur privé à but lucratif :
 - Impôt sur les bénéfices (dans notre secteur d'activité les résultats sont peu importants quand ils existent)
 - Pas de taxe sur les salaires
 - Taxe d'apprentissage
 - Contribution Economique Territoriale
 - Déductibilité de la TVA
 - Collecte de la TVA
- A ces éléments s'ajoutent des différences liées au choix entre Autorisation et tarification et agrément qualité et détermination libre du tarif...

IV. Il est possible de mettre en évidence, sur la courbe de la taxe sur les salaires, l'effet qu'aurait l'économie de 4% sur les salaires inférieurs à 2,5 fois le SMIC dont seules bénéficient les structures à but lucratif :

Représentation graphique :



Les courbes ci-dessus visualisent :

- la zone de « gain de compétitivité » que représente, sur la taxe sur les salaires, la réduction de 4% de la masse salariale jusqu'à hauteur de 2,5 fois le SMIC consentie au secteur lucratif : cette zone est matérialisée par l'espace situé entre la courbe rouge (taux plein pour le secteur associatif) et la courbe verte (taxe sur les salaires moins 4%),
- les différents éléments d'analyse de l'impact de la taxe sur les salaires sur les différentes variables identifiées plus haut concernant le secteur associatif de l'aide à domicile.

V. Illustration : la taxe sur les salaires chez notre adhérent : La Maison de l'Aide à Domicile

Pour information : Pour notre adhérent La Maison de l'Aide à Domicile employant au 31/12/2012 786 salariés, la taxe sur les salaires représente 640 932 €, soit 6,68% de la masse salariale brute.

Comparativement aux calculs ci-dessus, ces chiffres peuvent paraître faibles cependant :

- 1) nos calculs sont théoriques : ils sont appliqués dans une situation idéale : salariés sous contrat présents du 1^{er} janvier au 31 décembre, jamais absent et en contrat temps plein
- 2) dans la réalité de nombreux facteurs tendant à limiter les temps de présence ont un impact à la baisse :
 - a. les nombreux CDD notamment tous ceux recrutés en période de congé pour assurer la continuité de service auprès des personnes dépendantes,
 - b. Nombreuses absences,
 - c. Turn over relativement élevé (départs en retraite, démissions...

En reprenant les chiffres, nous pouvons calculer :

- 1) **Un taux de taxe sur les salaires de 7,25 %**, pour l'ensemble des CDI, présents du 1^{er} janvier au 31 décembre (562 salariés, 540 912 euros de taxe sur les salaires pour une masse salariale de 7 459 000 €)
- 2) **Et un taux de 8,72% pour les 158 salariés CDI à temps plein** : 285 459 € de taxe sur les salaires pour une masse salariale de 3 272 166 €

Ces différents calculs confirment bien l'analyse faite précédemment : impact du poids des temps pleins dans la masse salariale, et des salaires élevés.

Ils remettent également bien en évidence tout l'intérêt de l'extension de la mesure de réduction de 4% de la masse salariale dans le cadre des mesures de compétitivité à notre secteur.



Audition « Mission parlementaire Fiscalité ESS »

Introduction

UNA l'a déjà évoquée à d'autres occasions (notamment concernant les exonérations de charges sociales), nous ne sommes pas particulièrement demandeur d'avantages fiscaux ou sociaux particuliers. Ce que nous demandons en revanche c'est de pouvoir exercer nos activités d'aide, de soins ou de garde d'enfant à domicile dans un cadre équivalent aux autres acteurs de notre secteur, le secteur médico-social, tout en respectant nos spécificités entrepreneuriales et notre attachement aux principes de l'Economie sociale et solidaire (non suractivité, gouvernance démocratique,...). A ce titre une fiscalité spécifique aux acteurs de l'ESS est envisageable selon des modalités qu'il conviendra de définir dans la concertation.

Nous sommes donc favorables à une mise à plat de l'ensemble des règles auxquelles nous sommes soumis qu'ils s'agissent :

- De notre cadre d'intervention (autorisation/agrément)
- De notre financement (tarification libre ou administrée)
- De notre cadre conventionnel (CCB/ CCN pour l'aide à domicile)
- De notre fiscalité (impôts commerciaux / taxe sur les salaires)

Il convient préalablement de rappeler que notre secteur est aujourd'hui en grande difficulté économique

En 2010, selon une étude réalisée auprès des SAAD par la DGCS, la branche de l'aide à domicile avait enregistré 8 700 pertes d'emplois* démontrant que ce secteur d'utilité sociale, jusqu'alors créateur d'emplois s'est enfoncé dans les difficultés. Depuis, le report de la réforme de la perte d'autonomie en 2011 et la contraction des financements des Conseils Généraux n'ont pas améliorés la donne.

1. Preblématique de la taxe sur les salaires

Etude CRESS PACA, pour un chiffre d'affaires de 1.9 millions représentant 100 000 heures d'interventions à domicile, le CICE provoque un différentiel au profit de l'entreprise commerciale par rapport à une entreprise à but non lucrative est de 118 000€ soit 1.16€ par l'heure.

Remontée d'information UNA

A partir des données recensées au sein du réseau UNA¹ le montant de taxe sur les salaires payé représente 6.5% du montant de leur masse salariale.

¹ Masse salariale et montant de taxe sur les salaires 2012 soit avant l'augmentation de l'assiette de taxe sur les salaires

typologie	tranche	% de la taxe sur la masse salariale	EFFECTIF (en ETP)	EFFECTIF PHYSIQUE	Masse salariale 2012	Montant 2012 de taxe sur les salaires payé	nb de structure
ENSEMBLE DE LA STRUCTURE	global	6,6%	3549	7125	77 912 008 €	5 367 792 €	21
	de 7 604€ à 15 185€	4,3%	1756	2862	39 996 941 €	1 367 038 €	16
	de 15 185€ à 150 000€	8,8%	990	1402	23 088 217 €	1 281 858 €	16
	plus de 150 000€						
Petite enfance	global	5,8%	18	57	319 066 €	17 313 €	2
	de 7 604€ à 15 185€	3,5%	10	14	180 992 €	5 245 €	2
	de 15 185€ à 150 000€	9,3%			6 260 €	585 €	1
	plus de 150 000€						
SAAD	global	6,4%	2563	5109	52 251 307 €	3 434 378 €	16
	de 7 604€ à 15 185€	4,4%	1507	2340	29 950 007 €	1 032 386 €	16
	de 15 185€ à 150 000€	8,0%	59	113	2 231 606 €	137 309 €	8
	plus de 150 000€						
SAAD "Famille"	global	7,3%	185	548	6 888 901 €	505 450 €	4
	de 7 604€ à 15 185€	5,0%	22	33	2 411 232 €	101 666 €	4
	de 15 185€ à 150 000€	8,2%	4	5	1 369 944 €	125 814 €	4
	plus de 150 000€						
SSIAD	global	6,8%	214	519	6 582 474 €	431 146 €	7
	de 7 604€ à 15 185€	4,0%	39	111	2 892 811 €	97 523 €	7
	de 15 185€ à 150 000€	8,6%	31	73	1 700 265 €	114 727 €	7
	plus de 150 000€						

UNA demande un abattement de taxe sur les salaires équivalent à l'avantage induit par le CICE pour les structures fiscalisée.

Toutefois, aux vues de ce ratio, dans une logique de rapport coût/recettes de l'impôt et d'affichage politique de soutien de l'emploi dans un secteur qui est considéré par la Commission européenne comme l'un des trois secteurs « dont le potentiel de participation à une croissance génératrice d'emplois est particulièrement élevé ² » il serait préférable de procéder à une suppression totale de la taxe sur les salaires.

MEMENTO

Mesures votées

Montant du CICE= 20 milliards

Réduction de taxe sur les salaires= 300 millions

Total recettes taxes sur les salaires dans le Budget de l'Etat en 2012= 12,036 milliards

Projection

Masse salariale brute de la BAD= 3,043 milliards/ Part de la taxe sur les salaires payée par rapport à la masse salariale= 6.5%

Estimation d'une exonération totale de taxe sur les salaires pour la BAD= 200 millions

² « Paquet Emploi », 18 avril 2012, Commission européenne



Le régime social et fiscal des SAAD et des SSIAD

La présente note a pour objet de retracer le régime social et fiscal des SAAD et des SSIAD.

Sur l'aspect fiscal : comme nous vous l'avons exposé oralement lors de notre entrevue à UNA, la fiscalité des SAAD est actuellement fragile au regard des critères de non lucrativité de l'instruction fiscale de 2006.

En effet, au regard de l'instruction fiscale de 2006 et des règles du droit de la concurrence issue de la réglementation communautaire, le critère de l'absence de lucrativité des SAAD pourrait être remis en cause du fait de l'amalgame qui est fait aujourd'hui entre les SAAD autorisés qui interviennent auprès des publics fragiles (article L312-1 du CASF) et les activités de service à la personne (SAP) qui interviennent auprès de tous les publics, y compris les publics fragiles, et font l'objet d'une déclaration.

Sur l'aspect social, si UNA n'est pas favorable à un maintien des réductions sociales sur le fond, elle demande leur maintien pour les interventions effectuées auprès des publics fragiles en l'absence d'un financement à la hauteur des besoins des structures garantissant leur survie économique (cf. tableau de données)

1. Etats des lieux

Quelques données d'activités et financières des SAAD prestataires du réseau UNA (chiffres 2009 basés sur 333 SAAD)

	Moyenne nationale
Taux de charges sociales et fiscales du personnel	
Taux de charges sociales et fiscales sur salaires intervenants	27.59%
Taux de charges sociales et fiscales sur salaires fonctionnels	41.61%
Qualité de l'emploi : type de contrats sur l'ensemble du personnel	
% de CDI	84.62%
% de salariés présents l'an passé	76.72%
% de temps-plein	18.74%
% de contrats aidés	2.27%
Analyse de la rentabilité de l'activité :	
Produits totaux ramenés à l'heure	20.40 €/h
Coûts totaux ramenés à l'heure	20.59 €/h
Résultat net par heure	-0.18 €/h
Etats des fonds propres	
Niveau des fonds propres en pourcentage du budget	15.08%
Niveau des fonds propres en pourcentage du bilan	29.5%

Sur l'ensemble du territoire deux types de services d'intervention à domicile coexistent : les SAAD et les SSIAD

Ces deux services interviennent potentiellement souvent auprès des mêmes personnes et dans les mêmes domiciles, certes pour assumer des missions complémentaires de nature différentes.

- a) Les SSIAD : services de soins infirmiers à domicile dont la vocation est d'assumer des soins infirmiers et para-infirmiers, des soins d'hygiène, l'aide au lever, au coucher, à l'habillement et d'assurer une veille préventive.**

Les SSIAD sont financés à 100% par la sécurité sociale.

Pour ces services, aucune problématique fiscale ne se pose, persiste seulement une interrogation sur l'application de l'exonération aide à domicile dans les SSIAD (cf. courrier ACOSS en pièce jointe)

- b) Les SAAD : services d'aide et d'accompagnement à domicile dont la vocation est d'assumer une aide à la vie quotidienne, aux actes essentiels et à la vie sociale. Les SAAD sont financés par les conseils généraux par le biais de l'aide sociale départementale, l'APA pour les personnes âgées en GIR 1 à 4, les caisses de retraites pour les personnes âgées en GIR 5 à 6, la PCH pour les personnes en situation de handicap. Les personnes âgées bénéficiant de l'APA participent financièrement en fonction de leurs ressources, de leur niveau de dépendance et du volume d'aide qui leur est alloué.**

2. Une particularité des SAAD dans le paysage des ESMS : le droit d'option

L'article L. 313-1-2 du Code de l'Action Sociale et des Familles a créé un dispositif d'équivalence entre agrément et autorisation. Ce dispositif permet à certaines activités de relever à la fois de l'autorisation et de l'agrément. Ces activités sont celles mentionnés aux 1° (familles en difficultés et titulaires de l'Aide Sociale à l'Enfance (ASE)), 6° (personnes âgées) et 7° (personnes handicapées) du I de l'article L. 312-1 du Code de l'Action sociale et des Familles.

Il est important de noter que la correspondance entre les activités relevant de l'agrément cité à l'article D. 7231-1 du Code du travail et les activités de l'article L. 312-1 du CASF est parfois difficile à établir, l'agrément étant prévu pour des prestations, l'autorisation pour des publics spécifiques. Dès lors le contenu du « tronc commun » des activités pouvant être autorisées et agréées reste soumis à interprétation, notamment du Conseil Général et de la DIRECCTE. En tout état de cause, il peut être établi que les services mandataires et les services de garde d'enfant de moins de 3 ans relèvent exclusivement de l'agrément et ne peuvent pas être autorisés.

Une structure autorisée pour ces activités communes aux deux régimes peut donc solliciter l'agrément par équivalence. Toutefois, faire valoir cette équivalence n'est jamais une obligation. Ainsi, une structure autorisée pour les activités listées à l'article L. 313-1-2 du CASF n'est jamais tenue de solliciter un agrément pour ces activités. De même, une structure agréée pour les activités pouvant relever de l'article L. 313-1-2 du CASF, n'est pas nécessairement autorisée pour ces activités. Pour les activités relevant de l'article L. 313-1-2 du CASF (activités pouvant être autorisées et agréées), le régime spécifique d'évaluation des activités (avec évaluation externe notamment) a vocation à s'appliquer, même si dans les faits ces activités n'ont été qu'agréées.

ATTENTION

Pour les activités bénéficiant de l'autorisation et de l'agrément par équivalence, la structure doit opter (et c'est obligatoire) pour l'un des deux régimes juridiques elle choisit d'appliquer à cette activité : c'est l'option. Ce devoir d'option pour les activités bénéficiant de l'autorisation et de l'agrément par équivalence est un acte volontaire matérialisé par un courrier adressé au conseil général et à la DIRECCTE indiquant le choix de la structure.

Cette option est définie au sein de la circulaire du 15 mai 2007. Il est à noter qu'une activité autorisée et/ou agréée pour laquelle la structure opte pour l'autorisation doit être déclarée pour bénéficier des avantages sociaux et fiscaux liés aux services à la personne.

Dès lors, pour les activités relevant du droit d'option, une structure peut parfaitement être uniquement autorisée (ou si ces activités sont déjà agréées et autorisées, opter pour l'autorisation) et déclarer ses activités. Dans ce cas, l'agrément n'est plus nécessaire pour exercer ces activités et bénéficier des avantages sociaux et fiscaux.

Exemple : Une structure exerce une activité d'aide et de maintien à domicile auprès des personnes âgées en mode mandataire et prestataire. Sous le système précédent, pour pouvoir bénéficier des avantages sociaux et fiscaux pour son activité prestataire, elle devait soit être autoriser et solliciter l'agrément qualité par équivalence, soit être uniquement agréée qualité. Désormais, pour pouvoir bénéficier des avantages sociaux et fiscaux, elle devra déclarer l'ensemble de ses activités. Par contre, pour exercer auprès d'un public fragile, en mode prestataire, elle pourra soit se faire autoriser, soit se faire agréer. Par contre, elle sera tenue de solliciter l'agrément pour son activité mandataire auprès de personnes âgées.

Cette dualité, est décrite, dans le rapport de 2011 de la députée Bérengère Poletti consacré à l'aide à domicile, comme « **l'exception à la règle de fonctionnement du code de l'action sociale et des familles qui couvre l'ensemble du champ de la solidarité, du social et du médico-social** ». La députée va même plus loin en affirmant **qu' « avec la loi HPST, [cette dualité] devient même anachronique** car une part non négligeable de l'offre d'activité de services aux publics fragiles échappe à la logique globale que prône la loi HPST : une prise en charge par les agences régionales de santé et par le conseil général des politiques en faveur des personnes âgées et des personnes handicapées dans une logique de filière ».

UNA milite en ce sens en demandant la suppression du droit d'option afin que les activités d'aide aux personnes fragiles soient exclusivement réalisées par des services autorisés et tarifés par les conseils généraux, les services à la personne tout public continuant à exister pour les activités ne relevant pas du champ médico-social. Une transition devrait alors être organisée pour permettre aux services agréés de migrer vers le régime de l'autorisation, le projet de refondation des SAAD élaboré par le Collectif de l'aide à domicile avec le soutien de l'ADF permet d'effectuer cette transition via une procédure de contractualisation/mandatement.

Pour plus d'information cf. note jointe consacrée au rapport Poletti

3. Problématiques fiscales et sociales des ESMS

a. Le régime fiscal des SAAD (Absence de lucrativité et TVA et le dispositif de crédit ou de réduction fiscale en faveur des bénéficiaires de service à la personne dans les SAAD)

Le régime fiscal des associations est régi par l'instruction fiscale de 2006. Cette instruction précise qu'une association est présumée exercer des activités lucratives si :

1° La gestion de la structure est-elle désintéressée ?

2° L'activité exercée concurrence telle une autre activité ?

3° L'activité est-elle exercée dans des conditions similaires à une société commerciale ? La règle dite des 4 « P » s'applique pour définir si l'activité est exercée selon des conditions similaires.

Sur ce dernier point, le droit d'option évoqué précédemment amalgame les services médico-sociaux et les services à la personne. Alors que les premiers, exerçant « un mandat » pour le conseil général, répondent aux critères d'absence de lucrativité, les services à la personne quant à eux, pourraient être requalifiés de lucratifs alors qu'ils interviennent également auprès des mêmes publics.

Remarque préliminaire SAAD : Si les associations prestataires de services d'aide à domicile ne sont pas assujetties aux impôts commerciaux elles sont en revanche redevables de la taxe sur les salaires. Toutefois elles peuvent faire le choix d'être assujetti aux impôts commerciaux

Dans le cadre des services assujettis à la TVA

Suite à la demande de la Commission européenne à la France de réserver l'application du taux réduit de TVA aux soins à domicile et d'en exclure les autres services (travaux de jardinage, cours à domicile, assistance informatique, etc.) :

- UNA alerte sur le fait que dans ce qui est dénommé autres services par la Commission européenne existe une confusion du fait l'existence du droit d'option en droit national par rapport à une application stricto sensu du droit communautaire. En effet, une distinction doit être effectuée entre les services à la personne (SAP) qui interviennent auprès de tous types de publics et les services d'aides et d'accompagnement à domicile (SAAD) qui appartiennent depuis la loi Borloo de 2005 à la catégorie des SAP mais interviennent auprès de personnes fragiles et sont autorisés en tant qu'acteurs du champ médico-social. Il faut donc comprendre, quand la Commission européenne parle de soins à domicile, une conception large du soin comprenant le « cure » (exercé à domicile par les SSIAD) et le « care » (exercé à domicile par les SAAD autorisé)
- UNA recommande :
 - a. De supprimer le droit d'option : d'appliquer le taux réduit de TVA aux activités des services autorisés par les Conseils généraux et/ou les ARS et le taux plein aux activités en dehors du champ de l'autorisation.

Cas particulier de la garde d'enfant de moins de trois ans. Cette activité fait l'objet d'un agrément, en cas de suppression du droit d'option il conviendrait soit de les rattacher au régime de l'autorisation soit de les inclure au sein des services bénéficiant du taux réduit de TVA.

- b. A défaut, en cas de maintien du droit d'option : d'appliquer le taux réduit de TVA et le bénéfice des mécanismes de réductions et de crédits d'impôts aux activités du I de l'article D7231-1 du code du travail et le taux plein aux activités du II1

b. Le régime social des associations

Les services d'aide et d'accompagnement à domicile bénéficient d'une exonération patronale de charges sociales par application de l'article L241-10 du code de la sécurité sociale.

Cependant deux problématiques se posent actuellement concernant cette exonération :

- une inégalité persiste au regard de l'application de la dite exonération car seul les SAAD associatifs et ceux des CCAS et CIAS peuvent bénéficier de cette exonération, mais pas ceux des autres services publics territoriaux (syndicat communaux, intercommunaux, ...)
- UNA a également saisi l'ACOSS au sujet d'une problématique liée à l'application de l'exonération aide à domicile dans les SSIAD (cf. courrier en pièce jointe).



MISSION PARLEMENTAIRE SUR LA FISCALITE DES ASSOCIATIONS

Contribution et demandes de l'UNAI pour les ASSOCIATIONS INTERMEDIAIRES qu'elle représente, suite à son audition du 20 juin 2013 à l'Assemblée Nationale.

L'UNAI souhaite pouvoir aider l'ensemble des A.I. à mieux remplir leur mission de service public. Pour cela, elle a élaboré et validé une démarche de certification des A.I. avec SGS. Elle souhaite engager la majorité des A.I. dans cette démarche en vue de certification en procédant par étapes accessibles au plus grand nombre. C'est un travail de pédagogie qui va demander des moyens appropriés.

L'UNAI a également mis au point un ensemble de "modules" de formation et d'accompagnement des A.I. pour qu'elles mettent en place de bonnes modalités d'application des contrats dits d'Usage et de Mise à Disposition. Un processus de formation pertinent adapté aux salariés accompagnés vers l'emploi est aussi développé dans l'ensemble des régions.

Enfin, nous incitons les A.I. à se regrouper pour pouvoir mieux échanger leurs bonnes pratiques et améliorer constamment leur mission.

Nous désirons que l'action des A.I. se développe et se pérennise. Nous sommes prêts à travailler avec vos services pour étudier les meilleures modalités d'action de ces structures que nous considérons comme indispensables pour les multiples raisons synthétisées ci-dessous et qui nous amènent à vous présenter ensuite les vœux de l'UNAI en matière fiscale.

PARTIE I : LE CONTEXTE

A/ Le contexte juridique

Le code du travail dans son article L 5132-7 définit ainsi les Associations Intermédiaires :

"Les Associations Intermédiaires sont des Associations conventionnées par l'Etat ayant pour objet l'embauche des personnes sans emploi, rencontrant des difficultés sociales et professionnelles particulières, en vue de faciliter leur insertion professionnelle en les mettant à titre onéreux à disposition de personnes physiques ou de personnes morales.

L'Association Intermédiaire assure l'accueil des personnes ainsi que le suivi et l'accompagnement de ses salariés en vue de faciliter leur insertion sociale et de rechercher les conditions d'une insertion professionnelle durable.... »

B/Le public de l'AI :

Les difficultés sociales et professionnelles caractéristiques du public AI :

Les personnes embauchées par l'A.I., sont effectivement des personnes relevant de catégories rencontrant des difficultés de tous ordres que bien souvent personne ne sait régler. L'A.I. essaie **avec très peu de moyens et sans aucune aide substantielle** de pallier les carences constatées (les A.I. sont AUTO FINANCEES à hauteur de > 98 % si on ne tient compte que de la dotation de l'Etat. Voir les exemples en annexe. Pour l'A.I. que je préside, la dotation Etat ne représente que 1,3 % du Chiffre d'affaires).

Le deuxième paragraphe du texte de loi précise que " l'A.I. assure **l'accueil des personnes**, ainsi que le **suivi et l'accompagnement de ses salariés**" il fait bien la distinction entre les personnes accueillies et les salariés mis à disposition. Toutes les personnes qui se présentent dans une A.I. sont ACCUEILLIES, ECOUTEES, ORIENTEES soit vers d'autres structures plus spécialisées, soit vers une inscription en vue de la mise à disposition par l'A.I.

Le public de l'AI en chiffres :

Ces données se traduisent par les chiffres suivants en se basant sur les statistiques récentes de la DARES (2008) :

* Les 810 A.I. ont mis au travail 150 000 personnes.

On peut considérer qu'elles ont accueilli, écouté, orienté 3 à 4 fois plus de personnes, soit 450 000 à 600 000 personnes en difficultés particulières se sont présentées aux A.I. (l'A.I. que je préside a accueilli 600 personnes en 2012, 200 ont été inscrites en vue de mise à disposition et nous avons fait travailler 319 personnes dont 115 RSA).

Le rôle essentiel de l'A.I. est de remobiliser les personnes en les mettant en situation réelle de travail auprès d'utilisateurs différents dans des actions professionnelles variées. Elle agit pour que les personnes puissent reprendre leur destin en main. Elle les inscrit dans une action de redynamisation qui seule est porteuse d'efficacité. Les résultats d'insertion des A.I. tels que le rapport de l'IGAS l'a constaté sont particulièrement probants. (l'analyse des statistiques de l'Alsace jointe en annexe, montre aussi l'efficacité de ce dispositif).

Une spécificité des A.I. est qu'elles ont à traiter des masses importantes de personnes accueillies, écoutées, orientées, et suivre et accompagner de nombreux salariés mis en situation réelle de travail, tout en assumant des charges administratives particulièrement lourdes. Quand la situation de l'emploi et quand l'environnement économique se dégradent, elles n'ont pas d'attribution de moyens supplémentaires pour faire face.

C/ Les utilisateurs de l'AI :

Pour financer cette mission d'insertion, les AI doivent rechercher constamment de nouveaux utilisateurs sans pouvoir utiliser les mêmes outils et moyens que d'autres acteurs beaucoup moins encadrés, et en devant convaincre l'utilisateur de contracter avec l'AI, sans garantie d'être satisfait.

D/ LES LIENS DES AI AVEC LES SERVICES PUBLICS

Les AI, substitut de pôle emploi :

Il est temps de reconnaître que ces structures sont de réels outils au service de la collectivité et du bien commun et qu'il est nécessaire de les aider à développer leur activité plutôt que de les surcharger. En effet, elles se substituent à pôle emploi par l'accueil de personnes tellement éloignés des critères d'employabilité, qu'il est nécessaire de lever des obstacles tant sociaux que professionnels avant de tenter de les insérer sur le marché durable du travail.

La surveillance des AI :

L'encadrement des AI est constant. Il est exercé par des instances diverses (Dialogue de gestion, CDIAE, liens réguliers avec Pôle Emploi et la DIRECCTE, etc.). Les A.I. sont plus que surveillées, ce à quoi nous ne sommes pas hostiles. Et si des dérives existent, il faut les sanctionner, mais elles sont très limitées du fait de cet encadrement quasi constant.

Des aides publiques faibles et disparates :

Elles ne reçoivent de l'Etat que 2 % au maximum de leur Chiffre d'affaires et reversent à la collectivité des sommes très importantes. On peut ainsi constater que l'ensemble des A.I. ont reçu de l'Etat en 2012, seulement 12,7 millions d'euros de dotation et ont reversé de 150 millions à 200 millions à la collectivité au titre des contributions sociales et de la taxe sur les salaires.

C'est un lieu commun de considérer que les A.I. bénéficient aussi de l'exonération d'une partie des charges patronales en dessous de 750 heures de mise à disposition des salariés. Là encore, c'est oublier que les A.I. remplissent une mission de service public, et qu'à ce titre, il convient de les aider à remplir cette mission le mieux possible. Supprimer cette exonération reviendrait à les obliger à augmenter leur facturation (comme cela est déjà le cas avec des dispositions prises sans considération de la réalité des A.I. : médecines du travail, future obligation de mutuelle pour tous, etc...).

La facturation augmentant dans des secteurs fortement concurrentiels, beaucoup d'A.I. disparaîtraient et les services de l'Etat et des collectivités se retrouveraient avec des surcroûts de prise en charge sociales et financières, ce qui serait contre-productif globalement.

Une A.I. accompagne 200 personnes en moyenne. Une A.I. qui disparaît ne sera remplacée par aucune autre structure locale de proximité avant longtemps.

Si les A.I. n'existaient pas, et que la Collectivité Nationale devait assumer les mêmes responsabilités, le coût financier direct serait très important. En se basant sur la réalité de notre A.I. qui est une structure moyenne, et en l'extrapolant aux 810 A.I., nous pourrions estimer ce montant à:

Chiffre d'affaires 1 042 000 euros x 810 = **844 020 000 euros**,

sans compter que l'Etat ne recevrait pas les **200 millions** environs de contributions sociales et taxes sur salaires, **soit au total plus d'un milliard** de dépenses et de non recettes pour la collectivité pour un résultat d'insertion qui ne serait pas forcément meilleur.

Cependant compte tenu du contexte économique qui devient de plus en plus difficile, nous souhaitons que les A.I. d'un même secteur géographique puissent mettre des services en commun tout en respectant chacune leur identité. Pour des raisons d'ordre fiscal et juridique, cette approche semble actuellement difficile à réaliser. Nous souhaiterions pouvoir envisager ce type de solution qui aurait le mérite de rationaliser les activités inter A.I. et dans certains cas aider de petites A.I. indépendantes à mieux remplir leur mission d'insertion. Elle permettrait surtout de mobiliser les forces vives de chaque A.I. sur le cœur de leur mission : l'accompagnement vers une insertion durable.

Bien sûr, notre approche est plus large que celle sur laquelle doit porter ce rapport, nous regrettons qu'une étude globale ne soit pas menée sur les AI, mais puisque vous souhaitez une contribution orientée vers la seule fiscalité des AI, nous nous permettons de vous faire quelques suggestions. Celles-là permettraient de lever quelques ambiguïtés et faciliteraient quelque peu le travail mené par les AI.

PARTIE II : LES PROPOSITIONS EN MATIERE FISCALE

A/ En ce qui concerne le caractère non lucratif des AI conventionnées:

1. Pour les AI conventionnées supprimer leur régime d'organisme simplement exonéré d'impôt sur les sociétés (art.206-5Bis du CGI) pour leur conférer plutôt un statut fiscal d'organisme à but non lucratif d'utilité sociale plus proche de l'article 206-1Bis du CGI,
2. Confirmer le principe du caractère fiscal non lucratif des AI conventionnées qui respectent les critères de gestion désintéressée et dont les utilisateurs de mises à disposition par les AI de personnes fragilisées acceptent des sujétions particulières liées à l'inemployabilité et la sous-performance des publics bénéficiaires de l'action de l'association.
3. Valider que les AI conventionnées ne sont pas passibles des impôt de droit commun (IS, TVA et CET) pour les activités telles que définies par l'article 5132-7 du Code du travail et maintenir les dispositions en matière de TVA prévues par l'article 261.7.1°bis du CGI.
4. Définir fiscalement et juridiquement les notions « d'intérêt général » et « d'utilité sociale » en précisant que les AI conventionnées entrent dans ces définitions et sont dans le champ de l'économie sociale et solidaire,
5. Ouvrir la possibilité aux AI conventionnées de mener des activités diversifiées à titre accessoire, dans la limite de la franchise de 60 000 € de leurs recettes d'exploitation, sans remise en cause de leur statut fiscal.

6. Accorder aux AI conventionnées la possibilité de créer un GIE entre AI conventionnées sans remise en cause de leur régime fiscal,
7. Permettre aux AI conventionnées de « capitaliser » une fraction de leurs réserves ou résultats dans un fonds de réserve spécifique dédié à son activité principale qui n'est pas seulement la mise à disposition à titre onéreux mais l'accompagnement professionnels et social des publics fragilisés.

B/ Apports, Fusion

1. Permettre aux AI conventionnées de bénéficier du régime fiscal de faveur des apports et fusions (article 210-0Aet s. du CGI) dont bénéficient les sociétés y compris en matière de droit d'enregistrement (article 816 et s. du CGI),
2. Permettre des apports et fusions sous un régime fiscal de faveur entre AI en valeur nette comptable, au droit fixe d'enregistrement.

C/ TVA

1. Permettre aux AI de se rendre mutuellement des services en lien direct avec leurs activités en exonération de TVA, autoriser une AI conventionnée à sous-traiter des missions à caractère social à une autre AI conventionnée sans remise en cause de son régime fiscal d'association à but non lucratif.
2. Permettre le prêt de main d'œuvre à but non lucratif entre AI conventionnées en exonération de TVA.
3. Confirmer les dispositions en matière de TVA prévues par l'article 261.7.1°bis du CGI.

D/ Mécénat

1. Autoriser les AI à créer des fonds de dotation (article 140 de la loi 2008-776 du 4 août 2008), pouvant faire appel à la générosité publique par autorisation préfectorale dans les conditions de droit commun, non opérateurs à dotation non consommable capables d'apporter leur soutien aux missions d'AI et notamment en faveur de l'accompagnement social des salariés à insérer.

A ce titre il conviendrait fiscalement de préciser que les missions des AI conventionnées entrent dans le champ des activités d'intérêt général éligibles au dispositif prévu par l'article 200 du CGI.

J'ai choisi de vous faire un rapport synthétique. Il représente l'option fiscale retenue par l'UNAI à partir des éclairages de M. Anduru, l'avocat fiscaliste qui nous a accompagné. Je joins aussi les



analyses statistiques 2010 de l'Alsace que j'ai présentées en mettant en relief la réalité des 21 A.I. locales, ainsi que les données générales de 2012 de l'A.I. dont je suis Président.

Nous vous remercions de l'accueil que vous nous avez réservé, et nous nous tenons à votre disposition pour vous apporter toute autre précision que vous souhaiteriez.

Je vous prie d'accepter, Messieurs, l'expression de mes meilleurs sentiments.

René Esquenet
Président de l'UNAI



Mission Parlementaire

Audition du 13 juin 2013

Mission Parlementaire

Messieurs les députés,

Madame l'inspectrice de l'IGAS, Monsieur l'inspecteur des finances,

Le vote du CICE a créé beaucoup d'émois dans le secteur des associations de solidarité, les positionnant au ban des efforts de la nation pour soutenir la compétitivité et l'emploi. Le vote de cette mesure a mis en lumière les disparités existantes entre différents acteurs économiques. Mon propos sera centré principalement sur les associations de solidarité, l'Uniopss représentant cette modalité d'actions collectives qui se traduit en terme économique par la production de biens et services en direction des personnes les plus vulnérables.

Pour rappel, du fait de la grande diversité de leurs modes d'interventions, le législateur n'a pas doté les associations d'un statut fiscal propre. Celui-ci est défini en creux, en comparaison avec les entreprises : les associations ne sont en principe pas soumises aux impôts commerciaux (TVA, IS et CET), sur le **fondement qu'elles ne sont pas des entreprises**. C'est seulement si elles se comportent comme des entreprises que, par exception, elles peuvent être assujetties aux impôts commerciaux. En l'absence de loi, des critères sont nécessaires pour vérifier que cette condition de fond, qui enclenche l'assujettissement aux impôts commerciaux, est respectée ou pas.

Toutefois les évolutions de contexte rendent aujourd'hui les frontières entre l'entreprise commerciale et les associations gestionnaires plus poreuses. De plus en plus les entreprises commerciales interviennent dans des champs historiquement pris en charge par des associations en particulier dans le champ de la solidarité (EHPAD, aide à domicile, petite enfance, ...). Dans ce brouillage des lignes centrées sur le marché, et une amplification de la notion de concurrence comme régulation des activités, on observe aujourd'hui une tendance à l'accroissement de la rigueur de l'administration fiscale dans son appréciation de l'utilité sociale (dite des 4P). Parallèlement, l'administration fiscale contrôle de plus en plus strictement les critères de l'intérêt général.

Je construirais mon propos en trois temps :

- en premier lieu, je reviendrais sur le CICE, et sa réalité dans le secteur des associations de solidarité ;
- dans un deuxième temps, j'interrogerais le sens de la fiscalité pour les associations de solidarité ;
- pour conclure mes propos, par les attentes de notre mouvement, sur des évolutions concernant la fiscalité.

UNIOPSS



Service Gestion et Ressources de la Solidarité

I - Le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)

Créé par l'article 66 de la loi du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, correspond à la première mesure prise dans le cadre du Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi du 6 novembre 2012.

L'Uniopss s'est fortement mobilisé pour permettre aux associations de solidarité de bénéficier d'un allègement du coût du travail. En effet, le choix fait par le gouvernement de privilégier les sociétés de capital n'apparaît pas en plein concordance avec ses ambitions, à un moment où la France tend à vouloir reconnaître un pan spécifique de son économie à savoir l'économie sociale et solidaire. Entreprendre différemment doit s'entendre dans sa pleine diversité. Or le CICE a été particulièrement sourd.

Ce dispositif étant construit autour de la notion de résultat fiscal, ne peuvent bénéficier du CICE que les organisations soumises à l'impôt sur les sociétés. Or, les associations n'étant pas assujetties aux impôts commerciaux, s'en trouvaient écartées, subissant ainsi une distorsion de concurrence avec le secteur lucratif opérant dans les mêmes domaines. Les pouvoirs publics, conscients du problème, ont alors décidé d'une compensation pour le secteur associatif en prenant une mesure analogue d'abattement de la taxe sur les salaires qu'acquittent les associations. Mais cette compensation a été curieusement plafonnée. Les associations de taille moyenne [seules les associations ayant moins de 10 salariés auront une baisse significative de leurs charges] et plus, notamment dans le domaine sanitaire, social et médico-social, qui subissent aussi le plus vivement la concurrence avec le secteur marchand (EHPAD, SAAD, établissements sanitaires associatifs, accueil de la petite enfance, ...), vont dès lors subir un coût du travail plus élevé, ajoutant encore à leurs difficultés actuelles.

Le lien établi entre la diminution du coût du travail des salariés rémunérés jusqu'à 2,5 SMIC, et l'amélioration de la compétitivité des structures et ainsi leur permettre de réaliser des efforts en matière d'investissement, de recherche, d'innovation, de formation, de recrutement, de reconstitution de leur fonds de roulement, est un effort qu'il convient de mettre en œuvre au profit de tous les acteurs du monde économique, et non des seuls axés sur la rémunération du capital. Aussi, les associations de solidarité sont les grandes oubliées de la dynamique impulsée par le pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi. L'Uniopss a d'ailleurs adressé un communiqué de presse en ce sens le 05 mars 2013 en réaction à la campagne de promotion de la mesure parue dans la presse nationale.

Mission Parlementaire

Les associations gestionnaires de la solidarité participent aux efforts d'emploi, d'investissement, d'innovation, de formation. Elles sont à la fois des soutiens de la croissance et de la cohésion sociale. Rappelons que près d'un million de salariés travaillent dans une association du domaine sanitaire, médico-social et social. Les associations de solidarité sont aussi très attentives au développement d'un emploi de qualité et professionnalisé, recherchant les compétences les plus appropriées pour accompagner les plus fragiles.

Elles participent à la compétitivité sociale et économique du pays et toutes, quelque soit leur taille, doivent être reconnues comme telles dans la construction du nouveau modèle français auquel appelle de ses vœux le Premier Ministre.

Deux illustrations significatives permettent de mieux comprendre la distorsion qui se joue.

- Un de nos adhérents démontrait qu'une structure lucrative telle que KORIAN avec un chiffre d'affaire de 500 millions d'euros va percevoir 7 millions d'euros de CICE, quant une association ayant le même budget bénéficierait de 14 mille euros de remise de taxe sur les salaires.
- Une étude de la CRESS Provence Alpes Côte d'Azur démontre que pour un chiffre d'affaire de 1,9 millions représentant 100 000 heures d'intervention à domicile, le différentiel entre une entreprise lucrative et une association d'aide à domicile serait de 118 000 euros soit un écart horaire de 1;16 euros par heure.

Ces illustrations témoignent de la réelle distorsion favorisant les structures lucratives, et faisant porter sur les deniers publics et les usagers un plus lourd coût du travail des emplois associatifs. Ce constat nous conduit de façon plus globale à interroger le sens de la fiscalité des associations.

Sur quels fondements renouvelés les associations peuvent prétendre à une fiscalité adaptée, qui les exonèreraient des impôts commerciaux ? Quel est le sens du statut fiscal associatif ?

II - Interroger le sens de la fiscalité des associations

La doctrine fiscale établit un régime fiscal associatif construit comme une dérogation au champ concurrentiel : la fiscalité d'une association se déduit d'une comparaison avec le secteur marchand concurrentiel. Il apparaît donc que le positionnement des associations se définit en creux de celui du marché. On peut donc en conclure que les associations qui se situent dans le champ économique concurrentiel sont dans une forme d'adaptation : elles ont organisé la façon dont elles pouvaient être les moins mal traitées. Une instruction fiscale du 18 décembre 2006¹ présente le régime applicable aux organismes privés à but non lucratif. Elle considère comme droit commun, la non imposition des associations, et l'assujettissement aux impôts commerciaux comme une exception. L'association fonde sa spécificité sur sa gestion désintéressée. L'instruction fiscale propose une méthode d'analyse en se fondant sur le modèle de la concurrence pure et parfaite dans le cas où l'association aurait des activités similaires aux entreprises, avec une méthode de faisceau d'indice d'importance décroissante, dite de 4P (produit/public/Prix/publicité). Il manquerait pour être en phase avec le cœur des associations, le « P » du projet

Le contexte de mutation dans le secteur social, médico-social santé rend l'application de cette instruction de plus en plus difficile et positionne les associations dans un espace mouvant et insécure. Or, L'Uniopss constate une tendance forte de l'administration fiscale à limiter les exonérations et à opter pour une lecture ramenant de plus en plus les associations dans le giron des entreprises commerciales. Or les associations de solidarité ne considèrent pas dans le champ marchand dans lequel certains voudraient les voir entrer. Aussi, souhaitant affirmée la spécificité du modèle associatif dans une économie plurielle, et la nécessaire reconnaissance des missions d'intérêt général qu'accomplissent les associations, il convient de mener une réflexion sur la fiscalité des associations.

Un premier élément est de revenir à l'**identité associative**, et qui plus est celle de notre secteur. Nous participons à la construction de la solidarité, par la mobilisation des citoyens pour conduire des projets d'intérêt général.

Les associations de solidarité sont inscrites avant tout dans une finalité sociale et l'activité économique n'est qu'une conséquence de cette finalité. Une association de solidarité ne recherche pas le bénéfice, ce n'est pas une société de capital. Elles posent une façon d'entreprendre différente, qui mérite en ce sens, une application spécifique envers l'impôt. Les associés, les membres de l'association ne recherchent pas la production de richesse financière mais la possibilité par l'engagement collectif d'apporter des réponses aux personnes les plus fragiles au sein de notre société.

¹ Bulletin officiel des impôts, 4 M-5-06, n°208 du 18 décembre 2006.

Mission Parlementaire

L'engagement des personnes bénévoles dans le projet associatif produit des éléments de solidarité spécifique sur un territoire qui ne s'exprime pas financièrement, mais qui mobilise des ressources financières, souvent publiques, pour répondre aux besoins de nos concitoyens les plus fragiles.

Il reste difficile d'aborder séparément chacun des impôts auxquels sont assujetties les associations. Le raisonnement doit pouvoir s'élaborer sur l'ensemble des contributions financières qu'apportent les associations de solidarité à l'impôt. Ces dernières ont pleinement conscience que payer de l'impôt c'est contribuer au bien commun, à l'intérêt général. C'est le sens même de leur existence. Toutefois, les associations gestionnaires œuvrant dans le champ de la solidarité fonctionnent essentiellement sur des fonds publics qui leur sont alloués selon différentes modalités. Comme il se doit pour l'utilisation de fonds publics, elles sont particulièrement contrôlées et n'ont que très peu de marges de manœuvre pour structurer leur robustesse financière. Imposer des associations de solidarité c'est prélever de l'impôt sur des financements publics. Quelle en est la cohérence, si ce n'est redistribué des fonds vers d'autres finalités ? C'est en ce sens qu'il convient de réfléchir en terme de justice sociale, comment des fonds publics, de l'Etat, des collectivités territoriales, de l'assurance maladie ont vocation à être redistribués dans un autre espace public.

Il convient d'avoir une prudence sur les incidences de décision en terme de fiscalité (et de son évolution) sur le budget des associations, et les charges supplémentaires qu'elles pourraient avoir à financer. Ceci s'effectuerait forcément au détriment des personnes accueillies. Or, Le Président de la République évoquait au Congrès de l'Uniopss son souhait d'une politique de maîtrise des restes à charge, mais en l'état, il semble difficile de comprendre que nous prenons cette voie. Rappelons que nos associations vont subir la hausse au 1^{er} janvier 2014 de la TVA.

Car c'est bien la raréfaction des ressources publiques qui contraint de plus en plus les associations de solidarité à imaginer et à développer des stratégies d'hybridation des ressources, en recherchant de nouvelles sources de financement. Certaines ont développé des filiales commerciales pour s'assurer de la possibilité de vendre des produits sans remettre en cause leur propre statut. Ces stratégies d'adaptation à leur environnement complexifient la compréhension de l'utilité sociale.

Les 4P sont-ils toujours pertinents ?

Le développement de l'offre de services dans la prise en charge des publics fragiles conduit à rendre de plus en plus poreuse la frontière entre le secteur lucratif et celui non lucratif. Alors que la prise en charge à domicile devient un enjeu fort du secteur médico-social tant dans l'adaptation de l'offre que dans la fluidité du parcours des personnes, le développement des services marchands à la personne crée des situations de concurrence alors que les finalités des organisations sont différentes.

Mission Parlementaire

Ceci tend à favoriser l'assise d'un secteur marchand au détriment de réponse collective porté par l'engagement des associations.

Sans passer en revue tous les impôts, un détour par la **taxe sur les salaires**. Cet impôt interroge particulièrement dans le contexte actuel. Comment expliquer dans un pays où la lutte contre le chômage est une priorité majeure, que les associations de solidarité sont taxées sur les emplois qu'elle crée. Comment penser aujourd'hui qu'un tel impôt conserve du sens dans l'environnement que nous connaissons aujourd'hui. Nous savons que l'emploi est une part très importante des budgets des associations de solidarité. C'est leur cœur de métier, le cœur de leur action. Elles produisent avant tout pour employer un langage économique, des biens relationnels complexes, et ces types spécifiques nécessitent avant tout du temps humain. En ce sens, les associations de solidarité transforment une majeure partie de leurs ressources financières en emplois. Aussi toute taxation de la masse salariale conduit inévitable à limiter la capacité à développer de l'emploi. Une disparition de la taxe sur les salaires entrainerait presque mécaniquement la création de milliers d'emplois dans le secteur de la solidarité, pour encore mieux répondre aux besoins des personnes les plus fragiles au sein de notre société. Elle pourrait dans un premier temps être supprimée sur la première tranche.

La question du choix politique pour construire la solidarité

L'Uniopss a insisté pendant la campagne présidentielle pour affirmer que les priorités données à la croissance et au désendettement de notre pays ne devait pas se faire au détriment de la cohésion sociale. Notre Union insiste fortement sur le pacte de solidarité inscrit dans notre modèle de protection sociale. Les associations de solidarité participent à la structuration de la solidarité dans notre pays, et il convient à la puissance publique d'affirmer ou non un choix pour conduire cette solidarité. La mobilisation des citoyens dans des projets pour leurs concitoyens est de fait une structuration forte de la solidarité qu'il convient de renforcer plutôt que de les fragiliser. Or aujourd'hui, force est de constater dans un mouvement de marchandisation du secteur social, médico-social et santé un grignotage progressif des structures lucratives de pans entiers de notre secteur. Rappelons que l'objet d'une société commerciale est celui de produire des profits, en cela de rémunérer son capital. Il est alors certain que cet argent n'est pas utilisé pour les usagers, pour ceux qui reçoivent le service, mais bien pour les propriétaires du capital de société. Nous nous éloignons ainsi de motivations de solidarité, mais nous nous inscrivons dans la recherche d'un intérêt personnel et essentiellement motivé par la rémunération financière. **L'Uniopss veut croire à l'importance de ne pas inscrire la solidarité comme rémunératrice du capital.**

Favoriser l'utilité sociale et l'intérêt général

L'Uniopss prône un traitement fiscal particulier des associations au nom de leur utilité sociale, constituée par les critères suivants :

- la gestion désintéressée,
- le fonctionnement démocratique,
- l'accompagnement des usagers,
- l'universalité des réponses,
- un public visé spécifique, l
- a non sélection des publics,
- la prise en charge des besoins émergents,
- la cohésion sociale,
- le lien social de proximité.

Pour les associations de solidarité, l'Uniopss demande à ce qu'une réforme soit conduite pour assurer une fiscalité adaptée à la non lucrativité, en maintenant un traitement fiscal spécifique fondé sur son modèle socio économique. Il conviendrait de clarifier et sécuriser les dispositifs en place, et s'assurer que la lucrativité n'inscrit pas un espace plus favorable pour entreprendre la solidarité.

UNIOPSS



*Unir
les associations
pour développer
les Solidarités*

Contact : Thierry COUVERT-LEROY

Responsable Gestion et Ressources de la Solidarité

Tél : 01 53 36 35 22 - Mail : tcouvert-leroy@uniopss.asso.fr

Service Gestion et Ressources de la Solidarité

AUDITION DE LA FEDERATION DES UROF ET DU SYNOFDES, DU MARDI 2 JUILLET 2013

PAR LA MISSION PARLEMENTAIRE

Auprès de :

- Pierre Moscovici, Ministre de l'économie et des finances ;
- Marisol Touraine, Ministre des affaires sociales, de la santé ;
- Valérie Fourneyron, Ministre des sports, jeunesse, éducation populaire et vie associative ;

Document à l'attention des Messieurs les députés :

- Yves Blein, Député du Rhône
- Laurent Grandguillaume, Député de Côte d'Or
- Jérôme Guedj, Député de l'Essonne
- Régis Juanico, Député de la Loire ;

Le Premier Ministre a mis en place cette mission parlementaire, notamment pour étudier les questions de fiscalité des acteurs privés non lucratifs au regard de celle des acteurs privés lucratifs.

Il s'agit en particulier d'étudier la question de la mise en place du CICE et des éventuelles distorsions de concurrence qu'il peut entraîner.

La Fédération des UROF et le SYNOFDES ont été sollicités pour être entendus par les quatre députés en charge de cette mission parlementaire.

Notre audition aura lieu le mardi 2 juillet.

Cette note est destinée à préciser la position tenue conjointement par la Fédération des UROF et le Synofdes.

Petit rappel : qui sommes-nous ?

Les UROF – Unions Régionales d'Organismes de Formation - existent depuis 1993 et se sont constituées en Fédération en 2000. Il y a aujourd'hui 11 UROF sur le territoire national ; elles regroupent près de 300 organismes de formation, essentiellement associatifs intervenant principalement dans le cadre des politiques publiques de formation et d'insertion en direction des publics éloignés de l'emploi et de la qualification.

Les UROF sont un mouvement de la société civile qui œuvre pour l'amélioration du fonctionnement et de la qualité des dispositifs de formation, dans l'intérêt des publics, et qui agit aussi pour l'évolution des modes de contractualisation de la commande publique.

Le SYNOFDES – Syndicat National des Organismes de Formation de l'Economie Sociale - a été créé en 2007 à l'initiative de la Fédération des UROF ; c'est un Syndicat Employeur dont l'objectif est de représenter et de faire valoir la particularité des Organismes de formation à but non lucratif qui se revendiquent de l'économie sociale et de ses valeurs.

Dès le mois de décembre 2012, le Synofdes a réagi à la mise en place du CICE, compte tenu de la non-application de cette mesure aux acteurs de l'économie sociale (voir dans la rubrique « Actualités » du site du [Synofdes](#) les communiqués de message d'alerte puis de réponse ouverte à Madame Najat Vallaud Belkacem porte-parole du gouvernement).

Au-delà de la dénonciation de cette distorsion entre acteurs de la formation professionnelle, la position de la Fédération des UROF et du Synofdes est la suivante :

1. **La question de la fiscalisation des acteurs associatifs** a été traitée à travers la circulaire Goulard et la règle « des 4 P » en 1999. Cette circulaire apprécie la concurrence à un niveau réel (règle des 4 P) et non pas à un niveau potentiel. Il nous semble nécessaire d'affirmer que ce n'est pas le moment de rouvrir ce débat et qu'il faut continuer d'aborder la concurrence à un niveau réel afin de faire prendre en compte la réalité des actions, des publics et des missions remplies par les opérateurs des politiques publiques que nous sommes. La circulaire Goulard définit bien le champ de l'intérêt général et, par ailleurs, la notion d'utilité sociale et sociétale commence à apparaître au niveau du parlement européen. C'est en grande partie sur ces fondements que repose aujourd'hui l'exonération des impôts commerciaux pour les acteurs associatifs.
2. **La question de la TVA** : le secteur de la Formation Professionnelle relève d'une disposition particulière dans ce domaine puisqu'un article du Code général des impôts (article 261) donne la possibilité, lors de la création d'une activité de formation professionnelle, d'opter pour une exonération de TVA. Cette disposition concerne l'ensemble des entreprises de notre secteur d'activités ; elle n'est nullement réservée à une catégorie d'acteurs.

De ce fait, cette disposition ne peut nullement être considérée comme une distorsion de la concurrence et, de plus, un jugement de la Cour de cassation a confirmé, il y a plusieurs années, que d'une manière générale l'exonération de TVA ne pouvait pas être considérée comme une atteinte à la libre concurrence.

3. Dans notre système fiscal, les impôts commerciaux sont répartis en trois catégories :

- La TVA ;
- La CET – Contribution Economique Territoriale et la CVAE – Contribution à la Valeur Ajoutée des Entreprises ;
- L'impôt sur les sociétés et la taxe d'apprentissage.

A ce jour, il n'y a aucun fondement législatif permettant d'établir un lien automatique entre ces trois catégories d'impôts commerciaux.

Autrement dit, ils peuvent être abordés de manière dissociée et l'assujettissement à l'un n'entraîne pas d'automatisme d'assujettissement aux autres.

Le CICE a été instauré en référence à l'impôt sur les sociétés ; il concerne donc toutes les entreprises assujetties à cet impôt sans forcément être assujetties aux autres, notamment à la TVA dans notre secteur d'activités (CF. Point 2).

4. La taxe sur les salaires est un impôt appliqué aux acteurs économiques qui bénéficient ou qui ont opté pour une exonération de TVA. Cet impôt, calculé par salarié sur la base du brut, est donc proportionnel au volume de la masse salariale des entreprises qui y sont assujetties. Cette taxe est le résultat du cumul, le cas échéant, des trois modes de calcul suivants, pour chaque salarié :

- 4.25% sur la totalité du salaire brut
- Si la totalité du brut est supérieure à 15 185 €, 4.25% sur la somme forfaitaire de 7 581 €
- 9.35% sur la différence entre la totalité du brut et le montant de 15 185 €
- Et enfin, une dernière tranche pour les salaires supérieurs à 150 000 €, laquelle est inopérante pour notre secteur.

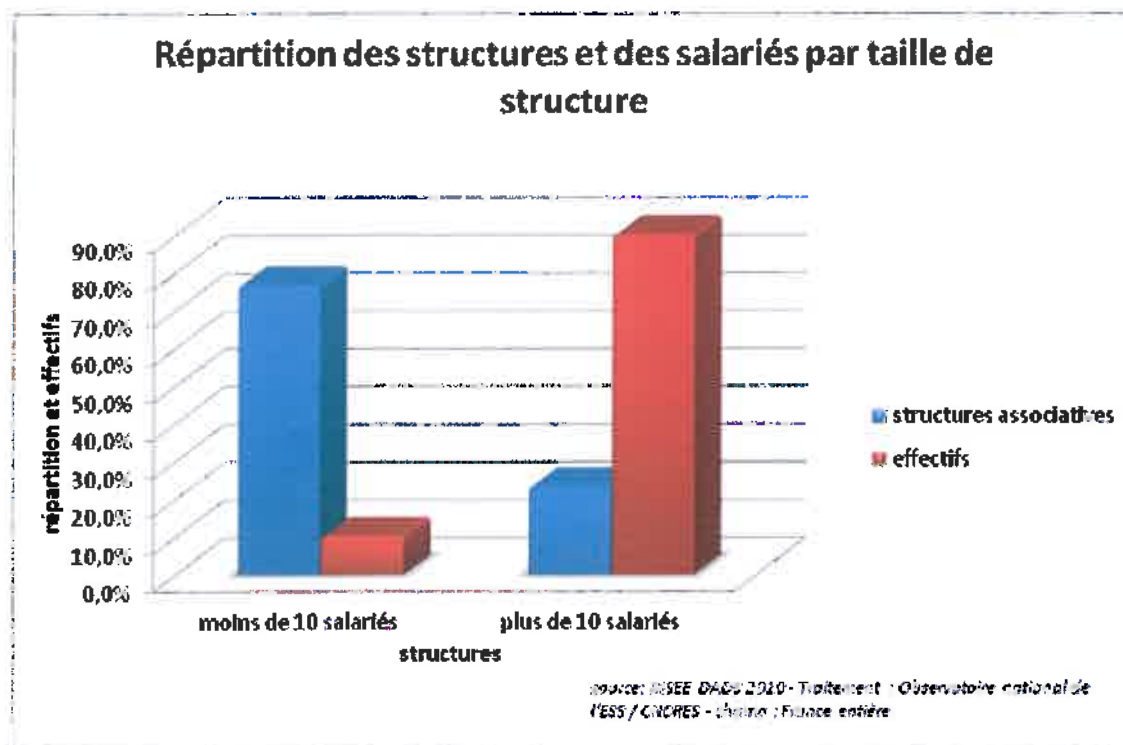
Face à la non application du CICE aux acteurs non lucratifs, le gouvernement a mis en place une augmentation de l'abattement qui s'appliquait à la taxe sur les salaires. L'abattement initial était de 6 002 € ; il a été monté à 20 000 € à compter du 1^{er} janvier 2014.

Ainsi, toute entreprise associative dont le montant de la taxe sur les salaires est inférieur ou égal à 20 000 € ne paie plus rien en taxe sur les salaires. Le calcul fait par diverses organisations associatives fait apparaître que toute Association qui disposerait de 16 salariés rémunérés au SMIC ne paierait rien en taxe sur les salaires.

Généralement, dans les organismes de formation, les salariés sont payés au dessus du SMIC, ce qui nous permet de dire que pour tout organisme entre 8 et 10 salariés, aujourd’hui, au regard de ce nouvel abattement, la taxe sur les salaires serait donc quasiment nulle.

Il est vrai que, parmi les employeurs associatifs, environ 76% sont de petite, voire de très petite taille.

Cette réalité permet au gouvernement de dire aujourd’hui que l’essentiel des acteurs associatifs profitent de l’augmentation de cet abattement. Toutefois, si on va plus loin dans l’analyse, on se rend compte que ces 76% d’employeurs ne représentent que 10% des emplois associatifs. En d’autres termes, les 24% d’autres employeurs associatifs représentent 90% des emplois.



Ces 24% d’employeurs ne bénéficient que d’une augmentation de 14 000 € de l’abattement (passage de 6002 € à 20 000 €, voir plus haut) quelle que soit leur taille, qu’ils aient 20, 75, 100 ou 200 salariés, voire plus.

Or, le CICE instaure un crédit d’impôt de 4% de la masse salariale brute en 2013 et 6% en 2014.

Il y a donc bien là une progressivité de la mesure qui n’est nullement présente dans l’augmentation de l’abattement applicable à la taxe sur les salaires. La conséquence de cet état de fait met en évidence, nous semble-t-il, une réelle distorsion entre acteurs économiques lucratifs et acteurs économiques non lucratifs.

Le tableau ci-dessous démontre l'importance des écarts entre les deux mesures (abattement taxe sur les salaires et CICE) sur les années 2013 et 2014. Pour simplifier sa présentation, il a été élaboré sur la base d'équivalents temps pleins au Smic ; il est bien évident que les salaires des formateurs et de l'encadrement sont supérieurs au Smic. Ainsi, si on prend la ligne de 100 salariés, au Smic, cette masse salariale correspond à un maximum de 60 salariés dans notre secteur d'activités.

équivalent temps plein	masse salariale brute annuelle sur la base Smic	taxe sur les salaires annuelle	abattement taxe sur les salaires 2013	CICE 2013	différence 2013	abattement taxe sur les salaires 2014	CICE 2014	différence 2014
10	171 620 €	12 360 €	6 002 €	6 865 €	-863 €	20 000 €	10 297 €	9 703 €
20	343 240 €	24 720 €	6 002 €	13 730 €	-7 728 €	20 000 €	20 594 €	-594 €
30	514 860 €	37 080 €	6 002 €	20 594 €	-14 592 €	20 000 €	30 892 €	-10 892 €
40	686 480 €	49 440 €	6 002 €	27 459 €	-21 457 €	20 000 €	41 189 €	-21 188 €
50	858 100 €	61 800 €	6 002 €	34 324 €	-28 322 €	20 000 €	51 486 €	-31 486 €
60	1 029 720 €	74 160 €	6 002 €	41 189 €	-35 187 €	20 000 €	61 783 €	-41 783 €
70	1 201 340 €	86 520 €	6 002 €	48 054 €	-42 052 €	20 000 €	72 080 €	-52 080 €
80	1 372 960 €	98 880 €	6 002 €	54 918 €	-48 918 €	20 000 €	82 378 €	-62 378 €
90	1 544 580 €	111 240 €	6 002 €	61 783 €	-55 781 €	20 000 €	92 675 €	-72 675 €
100	1 716 200 €	123 600 €	6 002 €	68 648 €	-62 646 €	20 000 €	102 972 €	-82 972 €
120	2 059 440 €	148 320 €	6 002 €	82 378 €	-76 376 €	20 000 €	123 566 €	-103 566 €
140	2 402 680 €	173 040 €	6 002 €	96 107 €	-90 105 €	20 000 €	144 161 €	-124 161 €
160	2 745 920 €	197 760 €	6 002 €	109 837 €	-103 835 €	20 000 €	164 755 €	-144 755 €
180	3 089 160 €	222 480 €	6 002 €	123 566 €	-117 564 €	20 000 €	185 350 €	-165 350 €
200	3 432 400 €	247 200 €	6 002 €	137 296 €	-131 294 €	20 000 €	205 944 €	-185 944 €
250	4 290 500 €	309 000 €	6 002 €	171 620 €	-165 618 €	20 000 €	257 430 €	-237 430 €
300	5 148 600 €	370 800 €	6 002 €	205 944 €	-199 942 €	20 000 €	308 916 €	-288 916 €

Au regard de cette situation, notre proposition est la suivante :

Il semble nécessaire, dans un premier temps, d'évacuer une hypothèse qui consisterait à dire que l'application du CICE aux acteurs associatifs pourrait s'accompagner d'un assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à la taxe d'apprentissage. Cette position nous semble contre productive dans la mesure où il s'agirait d'un premier pas d'assujettissement des Associations aux impôts commerciaux qui n'a pas lieu d'être ainsi que nous l'avons indiqué dans le point 1 concernant la nécessité de ne pas revenir sur le cadre général défini par la circulaire Goulard de 1999.

Par contre, nous savons que le CICE doit être considéré comme une aide d'Etat obligeant à une notification à la Commission Européenne, laquelle notification entrainerait son application à l'ensemble des acteurs économiques, ainsi que cela est défini dans l'article 66 de la Loi n° 2012-1510 du 29/12/2012 de finances rectificative pour 2012.

De ce fait, nous considérons qu'il est nécessaire de prévoir une application du CICE aux acteurs associatifs sur les mêmes bases pour tous (de 4% de la masse salariale brute en 2013 et 6% en 2014) pour tous les salaires compris entre 1 fois et 2,5 fois le SMIC ; par contre, sous forme d'un crédit non pas sur l'impôt sur les sociétés mais sur la taxe sur les salaires, avec les mêmes possibilités de mobiliser ce crédit en termes d'avance de trésorerie dans le cadre d'une négociation que chaque acteur pourrait conduire avec des partenaires bancaires de type OSEO ou BPI.

Le CICE a comme objectif d'agir sur *la compétitivité* et sur *l'emploi*. Or, ce que nous avons développé dans le point 4 démontre bien que 90% des emplois de l'économie sociale qui se trouvent dans des structures de plus de 10 salariés ne sont nullement concernés par cette mesure compensatoire qu'est l'augmentation de l'abattement de la taxe sur les salaires.

Il y a donc là une véritable distorsion formellement installée entre acteurs économiques de natures différentes.

On pourrait retrouver un certain équilibre avec, d'un côté un CICE assis sur l'Impôt sur les Sociétés pour les acteurs lucratifs et, d'un autre côté un CICE assis sur la taxe sur les salaires pour les acteurs à but non lucratif, quitte à remettre en cause l'augmentation de l'abattement de la taxe sur les salaires qui pourrait être maintenu dans son état initial, à savoir 6002 €.

Gérard Brédy

Président du Synofdes

Vice Président de la Fédération des UROF