



**Gaël Le Faou**  
Avocat au Barreau de Paris  
Docteur en droit fiscal

**Ruth Cardoso-Ezvan**  
Avocat au Barreau de Paris



**PACTE NATIONAL  
POUR LA CROISSANCE,  
LA COMPÉTITIVITÉ  
ET L'EMPLOI  
ACTE 1**

Le Crédit d'Impôt pour la Compétitivité et l'Emploi (CICE) est présenté comme le dispositif phare des dernières Lois de finances. Il est surtout la réponse à l'érosion préoccupante de l'emploi et à l'inquiétude croissante des entreprises. Le gouvernement souhaitant enrayer cette mécanique de l'échec et restaurer la confiance, y consacre un budget de très grande ampleur (20 milliards d'euros à terme).

La mesure (qui a fait déjà l'objet d'une étude détaillée dans le n° 217 de Maître (décembre/janvier 2013 p.17 et s.), issue de l'article 66 de la loi de finances rectificative pour 2012 (n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 ; article 244 quater C du CGI), se traduit par un **crédit d'impôt équivalent à 4% de la masse salariale de l'entreprise jusqu'à 2.5 SMIC au titre de l'année 2013, puis de 6% à compter de 2014**. Les entreprises concernées sont celles imposées d'après leur bénéfice réel, **y compris les Bénéfices Non Commerciaux**, ou exonérées (notamment entreprises implantées en ZFU).

Dès le 5 février 2013, l'Administration fiscale a mis en consultation ses commentaires sur ce texte (<http://bit.ly/WPg9nG>). Si la tonalité participative est ainsi donnée, s'en dégage surtout un sentiment d'inachevé. En effet, des zones de flou subsistent. Des doutes également.

1<sup>ère</sup> ZONE DE FLOU :

**L'INFLUENCE DES OBJECTIFS POSÉS  
PAR LE TEXTE**

L'amendement présenté initialement par le gouvernement (amendement n° 4) prévoyait simplement que *« les entreprises ... peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt à raison des rémunérations qu'elles versent à leurs salariés au cours de l'année civile »*.

La logique du crédit d'impôt était donc extrêmement simple : il devait baisser le coût du travail pour les entreprises employant du personnel.

Certains députés, craignant *« d'offrir un chèque en blanc au patronat »* (discussion Assemblée Nationale 4 décembre 2012 2<sup>ème</sup> séance), ont souhaité qu'en soient clairement précisés les objectifs (un sous-amendement Assemblée Nationale, n° 220). Ainsi, le texte définitif énonce que le crédit d'impôt a pour objet *« le financement de l'amélioration de leur compétitivité 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 »*.

La question est alors de savoir s'il s'agit de réelles conditions d'ouverture du droit au crédit d'impôt. Elle est d'autant plus prégnante qu'en résulteraient d'importantes difficultés pour les inspecteurs des impôts à vérifier l'affectation du CICE aux différents objectifs (Cf. discussion Assemblée Nationale 4 décembre 2012 2<sup>ème</sup> séance).

La problématique de la sécurité du préfinan-

cement du crédit d'impôt par les banques a également été évoquée. En effet, comment le banquier sollicité pourra-t-il vérifier si l'entreprise a bien respecté les conditions fixées ?

Ajoutons qu'aucune sanction n'est prévue dans l'hypothèse d'un non-respect de ces objectifs qui dès lors semblent avoir une portée plus politique que pratique. C'est ce qu'a confirmé, lors des débats, l'un des initiateurs du sous-amendement, M. Pierre-Alain Muet, qui précisait *« nous fixons des lignes directrices et nous faisons confiance à la négociation sociale, c'est-à-dire aux partenaires sociaux »*.

La même logique se retrouve au paragraphe V de l'article 66 de la Loi de finances rectificative pour 2012 qui énonce qu' *« après concertation avec les organisations professionnelles et syndicales représentatives au niveau national, une Loi peut fixer les conditions d'information du Parlement et des institutions représentatives du personnel ainsi que les modalités du contrôle par les partenaires sociaux de l'utilisation du crédit d'impôt afin que celui-ci puisse concourir effectivement à l'amélioration de la compétitivité de l'entreprise »*.

Ainsi le respect des objectifs doit, visiblement, être compris sur un plan macro-économique et non comme une exigence préalable pour chaque entreprise.

2<sup>ème</sup> ZONE DE FLOU

**LA TRACABILITÉ COMPTABLE  
DU CRÉDIT D'IMPÔT**

Le 2<sup>ème</sup> alinéa du paragraphe I de l'article 244 quater C livre que *« l'entreprise retrace dans*

*ses comptes annuels l'utilisation du crédit d'impôt conformément aux objectifs »* mentionnés ci-dessus.

Là encore, cette condition n'était pas mentionnée dans l'amendement initial introduisant le crédit d'impôt. Elle est l'œuvre du sous-amendement (Assemblée Nationale n° 218) inspiré par la volonté des parlementaires d'assurer une transparence permettant l'information du comité d'entreprise.

Si cette traçabilité peut éventuellement s'envisager dans de grands groupes, elle est parfaitement inapplicable dans les petites entreprises notamment celles soumises au régime de l'impôt sur le revenu pour lesquelles le crédit d'impôt s'impute sur l'impôt sur le revenu dû par le chef d'entreprise. Comment suivre alors, sur un plan comptable, son utilisation ?

Cette préoccupation semble toutefois accessoire pour le gouvernement. Le Ministre, M. Pierre Moscovici, ne livrait-il pas, à propos du sous-amendement n° 218 : *« je veux dire, à mon tour, quel est justement l'esprit de ce dispositif. Il n'était, en effet, pas de fixer des conditions, ce qui aurait créé de la complexité là où nous voulons de la simplicité pour que ce dispositif puisse bénéficier à toutes les entreprises. Cela ne signifie toutefois pas qu'il ne doit pas y avoir de contrepartie, de philosophie et d'objectif, en l'occurrence celui de la compétitivité, de l'emploi et de l'investissement »* (discussion Assemblée Nationale 4 décembre 2012 2<sup>ème</sup> séance).

On comprend donc que la traçabilité comptable doit être comprise comme une contrainte philosophique. Qui aurait pu penser que l'on réussirait le tour de force d'allier philosophie et comptabilité dans un même concept ?

Cette même prétention a sans doute suscité la phrase suivante de l'article 244 quater C, « le crédit d'impôt ne peut ni financer une hausse de la part des bénéfices distribués, ni augmenter les rémunérations des personnes exerçant des fonctions de direction dans l'entreprise ».

### 3<sup>ème</sup> ZONE DE FLOU LA MASSE SALARIALE

Si l'esprit du texte et ses objectifs expliquent que l'assiette du CICE correspond à la masse salariale supportée par les entreprises, se dessinent certaines difficultés de mise en oeuvre. Les contours des dépenses concernées sont flous alors même qu'elles sont au centre du dispositif, à la fois sésame pour y entrer et base de calcul du crédit d'impôt.

Une clarification s'impose car l'investissement des entreprises dépend de la solidité et de la crédibilité de l'outil utilisé.

La tentation de s'adosser au dispositif de la réduction générale des cotisations patronales de sécurité sociale dite « *Fillon* », à l'œuvre dès 2003 et adapté depuis, est d'autant plus grande qu'il renvoie à cette même notion de rémunération annuelle définie à l'article L 242-1 du Code de la Sécurité Sociale qu'il confronte lui aussi au Smic, et que l'Administration fiscale s'en inspire fortement, même si, on pouvait s'y attendre, elle se refuse à s'inscrire officiellement dans son sillon.

Selon le nouvel article 244 quater C du Code général des impôts, le CICE est « assis sur les rémunérations que les entreprises versent à leurs salariés au cours de l'année civile qui n'excèdent pas deux fois et demie le salaire minimum de croissance calculé pour un an sur la base de la durée légale du travail augmentée, le cas échéant, du nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires hors majorations ».

La protéiformité de la notion de salariat aurait créé l'insécurité du dispositif si l'Administration ne s'était pas empressée de préciser le propos du législateur. Mais demeurent quelques lacunes et paradoxes...

#### EN PREMIER LIEU, DE QUELS SALARIÉS PARLE-T-ON ?

Ce sont ceux travaillant dans les secteurs public ou privé, quel que soit leur régime de Sécurité Sociale.

Le critère distinctif devrait être celui de la subordination juridique envers l'entreprise candidate au crédit d'impôt. Tel est le cas lorsqu'il est mentionné, que les salariés qu'elle met à disposition d'une autre entreprise ou détache à l'étranger, dès lors qu'ils demeurent sous son autorité, sont pris en compte. L'Administration précise cependant que la répercussion de leur charge salariale à l'entreprise bénéficiaire de la mise à disposition ou du détachement est indifférente. L'esprit du texte est alors malmené car le crédit d'impôt s'écarte ainsi de la notion de dépenses supportées.

En outre, et la contradiction est saillante, l'Administration fiscale exclut les dirigeants ayant une activité salariée exercée conjointement avec des fonctions de direction, alors même qu'ils pourront prétendre au régime d'assurance chômage. Cette posture, exempte de toute justification objective, s'expose à la contestation.

#### ENSUITE, QUELLES SONT LES RÉMUNÉRATIONS EN CAUSE ?

La question est cruciale puisque le texte oblige les entreprises à procéder à une comparaison entre :

- la rémunération annuelle brute de chaque salarié, soumise à cotisations, majorée le cas échéant des heures complémentaires ou supplémentaires accomplies, **avec leur majoration**. Elle constituera, si elle est éligible, l'assiette du crédit d'impôt ;
- le seuil d'éligibilité au CICE, de 2,5 Smic (9,43 euros bruts/heure soit 1 430,22 euros bruts/mois à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013) calculé sur un an, sur la base de la durée légale du travail augmentée le cas échéant

des heures supplémentaires ou complémentaires **sans leur majoration** (soit par exemple, pour 40 heures supplémentaires :  $2,5 \times 9,43 \times [1\ 820 + 40]$ ).

L'Administration se réfère, concernant le calcul du plafond de 2,5 Smic, au travail effectif. Doit-on y voir une réponse à certains détracteurs du dispositif « *Fillon* », qui déploraient que la notion de travail effectif ne soit pas appréhendée à l'épreuve de la réalité mais selon les prévisions conventionnelles ? La rémunération totale du salarié ne devrait-elle pas, au nom de la cohérence, être corrigée de la même manière ?

Les commentaires publiés traitent par ailleurs, en conformité, toujours, avec le dispositif « *Fillon* », des « *cas particuliers* » qui sont légion dans la vie d'une entreprise.

Et lorsque l'Administration aborde la question des salariés absents, elle renoue avec le principe de dépense. Il n'est en effet pas tenu compte, dans le calcul du Smic, de la période d'absence, à moins qu'un maintien total ou partiel de rémunération soit pratiqué.

Il est toutefois regrettable qu'aient été évincés de cette démarche explicative une portion non négligeable des salariés (rémunération selon leur temps de travail mais à la tâche, au rendement, à la pige ou commissionnés.

Gageons que la consultation publique ouverte par l'administration fiscale jusqu'au 19 février prochain l'incitera à combler ce vide.

### 4<sup>ème</sup> ZONE DE FLOU LES DROITS DES ASSOCIÉS DANS LES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

Selon le paragraphe IV de l'article 244 quater C, « le crédit d'impôt calculé par les sociétés de personnes ... peut être utilisé par leurs associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou groupements... ».

Pour identifier les sociétés entrant dans le champ d'application du dispositif, le législateur a procédé par renvoi vers les dispositions du Code général des impôts. À ce titre, les avocats pourront regretter l'oubli de l'article 8 ter (concernant les SCP) et 238 bis LA (concernant les associations d'avocats). Néanmoins, cette omission ne devrait pas, en pratique, être de nature à priver ces structures du crédit d'impôt.

Plus inquiétante est l'imprécision sur la notion de droit de l'associé. En effet, le crédit d'impôt doit-il être réparti entre les associés en fonction de leurs droits dans le capital ou dans le résultat ? La question était également posée concernant un texte voisin, celui relatif au crédit d'impôt formation des dirigeants (article 244 quater M du CGI). Dans ce cadre, l'Administration avait tranché en faveur de la participation au capital de la société (BOI-BIC-RICI-10-50, § 70, 12 sept. 2012). Transposer cette position à propos du CICE semble pertinent dans l'attente d'une clarification.

### CONCLUSION

Reste pour conclure un sujet de préoccupation. Le seuil d'éligibilité au dispositif de deux fois et demie le Smic n'est-il pas voué à devenir une ligne rouge dans la définition de la politique salariale des entreprises ? Ne risque-t-il pas ainsi de muter en incitateur au dévoiement du texte ?

Les comités national et régionaux de suivi mis en place, représentatifs des partenaires sociaux et des Administrations compétentes, disposeront-ils des informations et moyens pour s'en prémunir ?