



Le 25 juillet 2018

Le Premier président

à

Monsieur Édouard Philippe

Premier ministre

Réf. : S2018-2263

Objet : la taxe sur les salaires

En application des dispositions de l'article L.111-3 du code des juridictions financières, la Cour a examiné la gestion de la taxe sur les salaires.

À l'issue de son contrôle, la Cour m'a demandé, en application des dispositions de l'article R. 143-11 du même code, d'appeler votre attention sur les observations et recommandations suivantes.

La taxe sur les salaires trouve son origine dans le versement forfaitaire sur les salaires mis à charge des employeurs par le décret du 9 décembre 1948¹. La généralisation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en 1968 a conduit à restreindre son champ aux employeurs soumis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires.

En 2016, la taxe sur les salaires comptait plus de 165 000 redevables. Elle concerne essentiellement les secteurs de la santé et du médico-social, d'une part, les entreprises du secteur financier, d'autre part. Son produit est recouvré par la direction générale des finances publiques (DGFIP) et, depuis 2006, affecté à la sécurité sociale.

De 2011 à 2016, les recettes de taxe sur les salaires se sont accrues, passant de 11,7 Md€ à 13,5 Md€, sous le double effet de l'évolution spontanée et de l'adoption de mesures de rendement en 2013 (alignement de l'assiette sur celle de la contribution sociale généralisée [CSG²], création d'une quatrième tranche).

¹ Décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale des impôts directs, des impôts indirects, des droits d'enregistrement et de droits de mutation.

² Des différences subsistent néanmoins, notamment en matière d'indemnités journalières maladie, de frais professionnels, de primes d'impatriation et de salaires dans le cadre de manifestations de bienfaisance ou d'un contrat unique d'insertion ou des enseignants des centres de formation des apprentis.

Il a continué de croître en 2017 (13,9 Md€), malgré la création d'un crédit d'impôt de taxe sur les salaires (CITS) au bénéfice des organismes sans but lucratif, et devrait progresser encore en 2018 (14,2 Md€), malgré la suppression de la quatrième tranche.

La taxe sur les salaires est un impôt ancien, dont les règles de calcul doivent être réformées rapidement (1). Cette réforme devrait se faire en lien avec la modernisation de sa gestion, afin notamment de permettre une déclaration de la taxe sur les salaires à travers la déclaration sociale nominative (2). Une piste de simplification pourrait être explorée en excluant du champ des redevables certains établissements publics financés par la voie de subventions (3).

1 DES RÈGLES DE CALCUL ANCIENNES, À RÉFORMER RAPIDEMENT

1.1 Un barème incohérent

À la différence de la plupart des cotisations sociales et de la CSG sur les revenus d'activité, la taxe sur les salaires comporte un barème progressif avec trois taux (4,25 %, 8,50 % et 13,60 %) en fonction de la rémunération annuelle du salarié.

Fixé par les lois des 9 octobre et 29 novembre 1968³, ce barème n'a pas été modifié depuis⁴. Aussi, les seuils de rémunération auxquels s'appliquent des taux majorés sont-ils aujourd'hui situés sous le salaire minimal annuel, alors qu'aucun ne l'était en 1968. Dès lors, la majorité des salaires est désormais assujettie au taux maximal.

Pour tenir compte de la réduction du caractère progressif du barème du fait de l'érosion monétaire, un abattement pour les associations et une franchise pour tous les redevables ont été instaurés respectivement en 1986 et 1993. Afin de compenser la non-éligibilité des associations au crédit d'impôt compétitivité-emploi (CICE), l'abattement sur le montant de la taxe consenti aux associations, aux syndicats professionnels et aux mutuelles a été porté de 6 002 € à 20 000 € à compter de 2014. L'augmentation du taux du CICE en 2017 a conduit à compléter ces abattements et franchise par la mise en place d'un crédit d'impôt de taxe sur les salaires (CITS) au profit des organismes sans but lucratif.

Au-delà de la complexité qui en résulte pour les redevables, les règles de calcul de la taxe sur les salaires vont à l'encontre des objectifs de la politique de l'emploi en incitant au recours à des salariés à temps partiel ou à une rotation rapide des salariés sur un même poste de travail. En effet, le barème de la taxe sur les salaires s'applique par salarié en fonction de seuils de rémunérations annuelles, non proratisés en fonction de la durée dans l'emploi. Recourir à des salariés à temps partiel ou employer plusieurs salariés successivement sur le même poste dans l'année permet ainsi d'éviter ou de limiter l'application des taux majorés.

³ Lois n° 68-878 du 9 octobre 1968 sur l'aide à l'investissement et n° 68-1043 du 29 novembre 1968 relative à diverses propositions d'ordre économique et financier.

⁴ En dehors de la quatrième tranche créée en 2013 et supprimée en 2018.

1.2 Une réforme à engager à court terme

La loi de finances et la loi de financement de la sécurité sociale pour 2018 ont décidé de la suppression du CICE et du CITS et leur remplacement, à compter du 1^{er} janvier 2019, par un renforcement des allègements généraux de cotisations sociales et l'extension de leur champ aux cotisations d'assurance chômage et de retraites complémentaires.

Compte tenu de leur impact sur les redevables de la taxe sur les salaires, il serait opportun de profiter de ces changements pour revoir, à rendement constant, les règles de calcul de la taxe sur les salaires afin d'en supprimer les défauts. En effet, une partie des redevables de la taxe sur les salaires pourraient être bénéficiaires nets de la suppression du CICE et du CITS. Tel serait notamment le cas des associations, qui ne souffriraient pas de la suppression du CITS car le montant de leur taxe sur les salaires est actuellement inférieur à l'abattement dont elles bénéficient, alors qu'elles profiteraient du renforcement des allègements généraux.

Cette réforme pourrait :

- soit maintenir la progressivité de la taxe mais en fixant des tranches au-dessus du salaire minimum interprofessionnel de croissance (SMIC) et en les proratisant en fonction de la quotité de travail, comme c'est le cas pour les cotisations sociales quand leur taux varie en fonction du plafond de la sécurité sociale ;
- soit opter pour un taux unique, quel que soit le niveau de rémunération, quitte à ajuster le niveau des franchises ou des abattements dont bénéficient certains redevables pour ne pas alourdir le poids de l'impôt dû.

Il est à craindre que, si l'opportunité offerte par la suppression du CICE et du CITS et l'augmentation des allègements généraux au 1^{er} janvier 2019 n'est pas saisie, la réforme, pourtant nécessaire, d'un impôt souvent décrié pour ses incohérences, ne soit une nouvelle fois reportée. Dès lors, des simulations devraient être engagées sans délai par l'administration de manière à pouvoir proposer, le cas échéant, une modification du barème de la taxe sur les salaires dans les textes financiers de l'automne.

2 UN RECOUVREMENT A MODERNISER

2.1 Des modalités de recouvrement peu performantes

Le recouvrement de la taxe sur les salaires est assuré par la DGFIP. Le taux d'intervention est passé de 0,31 % en 2011 à 0,33 % en 2016. À titre de comparaison, l'Union de recouvrement pour la sécurité sociale et les allocations familiales (Urssaf) a un taux d'intervention de 0,26 % en 2016 sur une assiette et une population proche de celles de la taxe sur les salaires.

Les outils de gestion de la taxe sur les salaires ne sont pas au niveau des standards les plus récents. La proportion de redevables de la taxe sur les salaires déclarant par voie papier reste élevée (33 % en 2016). En effet, si le télépaiement est prévu par loi, la télédéclaration ne l'est pas, alors même que la plupart des redevables de la taxe sur les salaires doivent désormais déclarer leurs charges sociales sous forme dématérialisée par le biais de la déclaration sociale nominative (DSN). En outre, les rejets de télédéclaration qui nécessitent des saisies manuelles sont plus fréquents et plus tardivement résolus pour la taxe sur les salaires que pour les autres impôts comparables.

Pour les redevables du secteur privé et les établissements publics industriels et commerciaux, l'assiette de la taxe est déclarée à la fois dans la DSN mensuelle et dans la déclaration fiscale annuelle, qui complète des relevés d'acomptes infra-annuels. Alors que la DGFIP reçoit désormais mensuellement les bases imposables, elle ne contrôle pas leur cohérence avec les acomptes. La double déclaration des bases assujetties est une contrainte déclarative pour les redevables qui n'est pas exploitée en gestion par la DGFIP.

2.2 Une simplification à opérer grâce à la déclaration sociale nominative

Afin d'en simplifier le recouvrement, la taxe sur les salaires devrait être déclarée *via* la DSN et non plus par le biais des déclarations fiscales. Cela impliquerait d'ajouter dans la DSN de chaque mois le montant de l'acompte et une fois par an, le solde. La DSN permet déjà ce type d'opération, notamment vis-à-vis de la DGFIP pour le prélèvement à la source. Les données spécifiques à 10 % des redevables de la taxe sur les salaires non présents dans la DSN (pourcentage d'assujettissement et secteurs d'activité) n'auraient pas à y être ajoutées. Elles ne sont en effet pas indispensables à la liquidation de la taxe. Le pourcentage d'assujettissement n'est ainsi pas renseigné par 75 % des assujettis partiels, sans que cela fasse aujourd'hui obstacle à l'encaissement.

Cette évolution permettrait de recentrer la déclaration de la taxe sur les salaires sur les données réellement indispensables à sa liquidation. Celles qui ne seraient plus demandées, et qui ne donnent aujourd'hui lieu à quasi aucun contrôle au moment de la liquidation, resteraient disponibles pour l'administration fiscale à travers les déclarations de TVA.

Le recours à la DSN rationaliserait les processus déclaratifs, tant pour les redevables que pour la DGFIP, en supprimant les relevés infra-annuels d'acomptes et la déclaration annuelle. Il permettrait d'éviter la déclaration des mêmes données *via* deux canaux déclaratifs différents, ce qui est source d'inefficience et de risque de discordance des données ou d'oubli de la déclaration fiscale. Cela permettrait ainsi d'éviter des taxations d'office de redevables, qui se produisent aujourd'hui lorsqu'ils déclarent leur assiette de taxe sur les salaires en DSN mais omettent la déclaration fiscale. Enfin, le recours à la DSN permettrait d'opérer des contrôles automatisés de cohérence déclarative, dès la liquidation de la taxe, au lieu d'attendre, comme aujourd'hui, la phase du contrôle. Cela favoriserait des régularisations amiables, en amont, plutôt que des redressements ultérieurs.

Pour les redevables dans le champ de la fonction publique, le passage à la DSN est prévu au plus tard le 1^{er} janvier 2022. Une substitution totale de la DSN aux déclarations fiscales de la taxe sur les salaires renforcerait l'intérêt à basculer en DSN, bascule qui pourrait se faire progressivement d'ici 2022.

3 UNE PISTE DE SIMPLIFICATION A EXPLORER DANS LE CHAMP DES ETABLISSEMENTS PUBLICS

L'État et les collectivités territoriales sont exonérés de taxe sur les salaires mais pas leurs établissements publics. Cette exonération partielle constitue un biais pour l'organisation du service public, en faveur de la régie directe. En effet, un établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (Ehpad) géré par une association est redevable de la taxe sur les salaires tandis qu'un Ehpad sans personnalité juridique et dépendant d'un centre communal d'action sociale en est exonéré.

La taxe sur les salaires présente une « circularité » importante : elle est payée, pour une grande partie, par des organismes financés majoritairement par des fonds publics, soit 50 000 redevables acquittant 6,3 Md€ de taxe sur les salaires. La suppression de cette circularité consisterait à exonérer les structures subventionnées et à diminuer les concours publics à due concurrence.

Une telle évolution soulèverait des difficultés importantes si elle s'appliquait à la totalité des redevables. Elle pourrait en revanche être examinée pour les établissements publics administratifs nationaux sans activité lucrative et les organismes de sécurité sociale, soit 660 redevables acquittant 835 M€ de taxe sur les salaires. En effet, ces organismes n'interviennent pas dans le champ concurrentiel, exercent pour la plupart des missions dont la loi leur confie le monopole et sont financés, pour l'essentiel, par subventions d'État ou par des mécanismes équivalents⁵. Si une telle orientation devait être envisagée, sa mise en œuvre devrait être soumise à une stricte neutralité pour les finances publiques.

La Cour formule donc les recommandations suivantes :

Recommandation n° 1 : (DGFIP) procéder à un réexamen des modalités de calcul de la taxe sur les salaires ;

Recommandation n° 2 : (DGFIP) au plus tard en 2022, utiliser exclusivement la déclaration sociale nominative pour déclarer et payer la taxe sur les salaires ;

Recommandation n° 3 : ([DGFIP], Direction du Budget [DB] et Direction de la sécurité sociale [DSS]) réexaminer l'assujettissement à la taxe sur les salaires des établissements publics nationaux sans activité lucrative et des organismes de sécurité sociale.

Je vous serais obligé de me faire connaître, dans le délai de deux mois prévu à l'article L. 143-4 du code des juridictions financières, la réponse, sous votre signature, que vous aurez donnée à la présente communication⁶.

Je vous rappelle qu'en application des dispositions du même code :

- deux mois après son envoi, le présent référé sera transmis aux commissions des finances et, dans leur domaine de compétence, aux autres commissions permanentes de l'Assemblée nationale et du Sénat et sera rendu public. Il sera accompagné de votre réponse, si elle est parvenue à la Cour dans ce délai. À défaut, votre réponse leur sera transmise dès sa réception par la Cour (article L. 143-4) ;
- dans le respect des secrets protégés par la loi, la Cour pourra mettre en ligne sur son site internet le présent référé, accompagné de votre réponse (article L. 143-1) ;
- l'article L. 143-9 prévoit que, en tant que destinataire du présent référé, vous fournissiez à la Cour un compte rendu des suites données à ses observations, en vue de leur présentation dans son rapport public annuel. Ce compte rendu doit être adressé à la Cour selon les modalités de la procédure de suivi annuel coordonné convenue entre elle et votre administration.

Signé le Premier président

Didier Migaud

⁵ Taxes affectées plafonnées pour certains établissements ou budget de gestion administrative pour les organismes de sécurité sociale.

⁶ La Cour vous remercie de lui faire parvenir votre réponse, sous forme dématérialisée, via *Correspondance JF* (<https://correspondanceif.ccomptes.fr/linshare/>) à l'adresse électronique suivante : greffepresidence@ccomptes.fr