



**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

<b>1. SYNTHÈSE</b> .....	<b>1</b>
<b>2. INTRODUCTION</b> .....	<b>3</b>
<b>3. LE SECTEUR PRIVE NON LUCRATIF, UN POIDS ECONOMIQUE ET SOCIAL IMPORTANT DANS L'ECONOMIE FRANÇAISE</b> .....	<b>5</b>
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
<b>4. LA MISE EN ŒUVRE DU CICE PEUT IMPACTER L'EQUILIBRE, LES RELATIONS ET « LA CONCURRENCE » ENTRE LE SECTEUR PUBLIC, LE SECTEUR PRIVE LUCRATIF ET LE SECTEUR PRIVE NON LUCRATIF</b> .....	<b>13</b>
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
<b>5. FICHES SECTORIELLES SUR 4 SECTEURS DIFFEREMMENT IMPACTES PAR LA FISCALITE, PAR LA MISE EN ŒUVRE DU CICE ET PAR DES DISTORSIONS DE CONCURRENCE ENTRE LE SECTEUR PRIVE LUCRATIF ET LE SECTEUR PRIVE NON LUCRATIF</b> .....	<b>23</b>
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
<b>6. LA FISCALITE DU SECTEUR PRIVE NON LUCRATIF EST STABILISE MAIS NECESSITE DE FAIRE L'OBJET D'AJUSTEMENTS.....</b>	<b>33</b>
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
<b>7. 20 PROPOSITIONS POUR UNE NOUVELLE FISCALITE DU SECTEUR PRIVE NON LUCRATIF .....</b>	<b>49</b>
<b>8. LISTE DES PROPOSITIONS .....</b>	<b>58</b>
<b>9. LISTES DES PERSONNES RENCONTREES .....</b>	<b>59</b>
9.1. Cabinets ministériels .....	59
9.2. Administrations .....	60
9.3. Représentants des secteurs .....	61
<b>10. DIAPORAMA DE PRESENTATION DE LA MISSION.....</b>	<b>66</b>
<b>11. CONTRIBUTION ECRITE DES REPRESENTANTS DES SECTEURS RENCONTRES .....</b>	<b>66</b>

### 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 importante<sup>1</sup> 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<sup>er</sup> taux majoré inférieur au niveau du salaire minimum<sup>2</sup>. Au total, le niveau de taxe nette perçue a augmenté de plus de 30,4 % de 2005 à 2011.

---

<sup>1</sup> Plus de 49 salariés.

<sup>2</sup> 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 différents<sup>3</sup>, 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 associative<sup>4</sup>. Ce dispositif tend ainsi à avantager ces acteurs qui ne sont pas toujours les mieux à même<sup>5</sup> 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 privés<sup>6</sup>.

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 prestation<sup>7</sup>, 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.

---

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

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

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

<sup>6</sup> GIE, SAS, SARL, coopératives notamment.

<sup>7</sup> 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 rares<sup>8</sup>.

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...).

---

<sup>8</sup> 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 GOULARD<sup>9</sup> 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 pauvreté<sup>10</sup>.

---

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

<sup>10</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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 <sup>11</sup>	Nombre d'établissements employeurs	Effectif salariés <sup>12</sup>
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.

<sup>11</sup> Source : Insee.

<sup>12</sup> Au 31 décembre 2012.

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

Les associations employeuses sont dénombrées<sup>13</sup> 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 <sup>14</sup>	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.

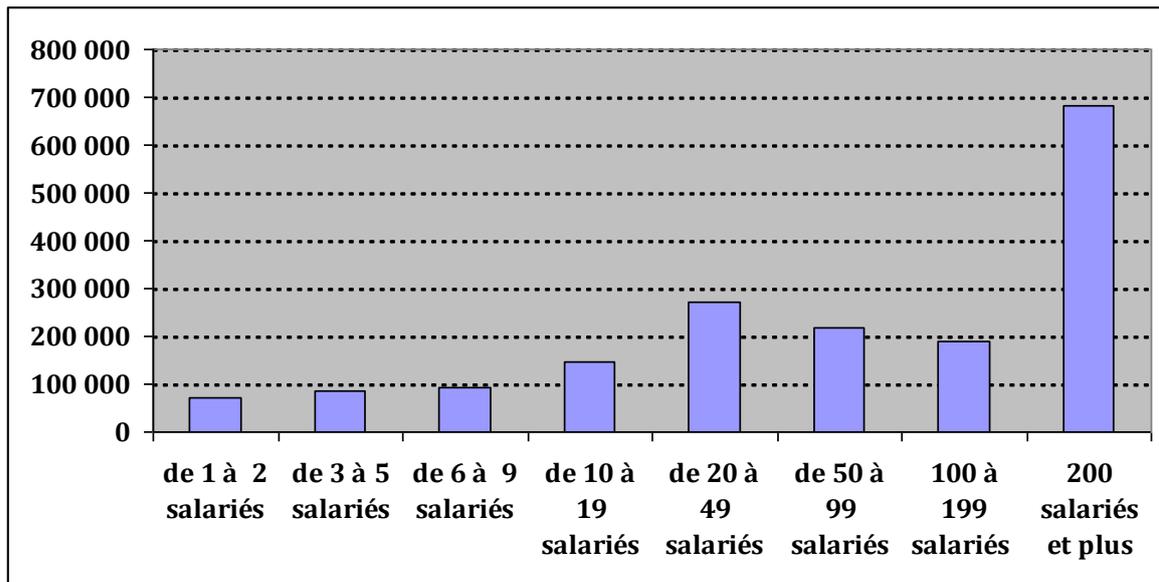
Il apparaît ainsi nécessaire de manière préalable de distinguer derrière le statut unique associatif trois types de structures :

- ◆ 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.

<sup>13</sup> Fichier URSSAF en 2012.

<sup>14</sup> 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 2011<sup>15</sup>, 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 :

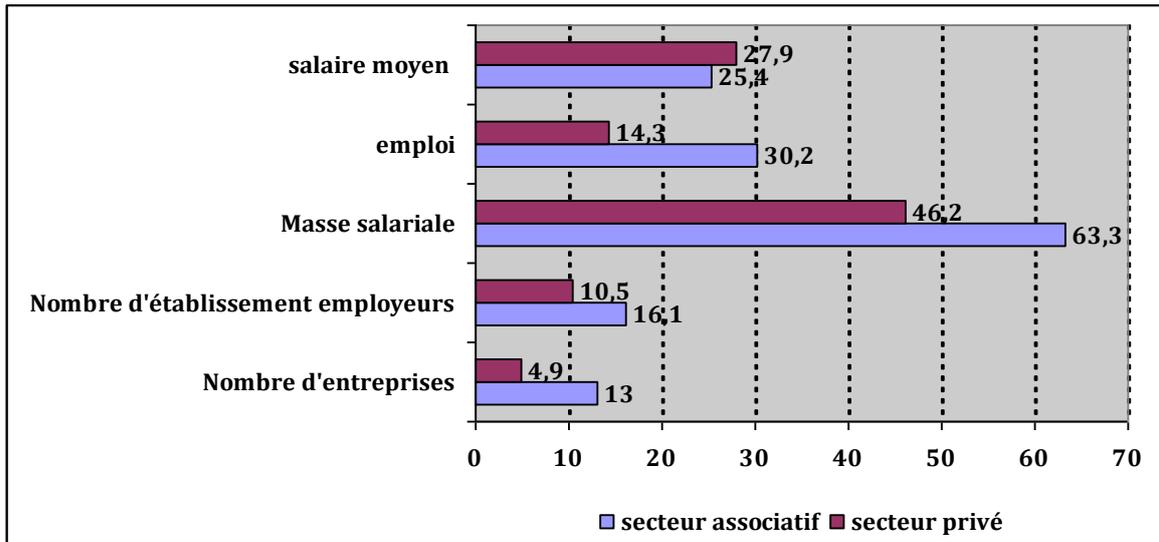
- ◆ l'emploi dans le secteur associatif a augmenté de 30,2 % alors qu'il n'a augmenté que de 14,3 % dans le secteur privé ;
- ◆ la masse salariale globale versée par les associations a augmenté de 63,3 % alors qu'elle n'a augmenté que de 46,2 % dans le secteur privé ;
- ◆ le nombre d'établissements enregistrés 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.

<sup>15</sup> 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 %)

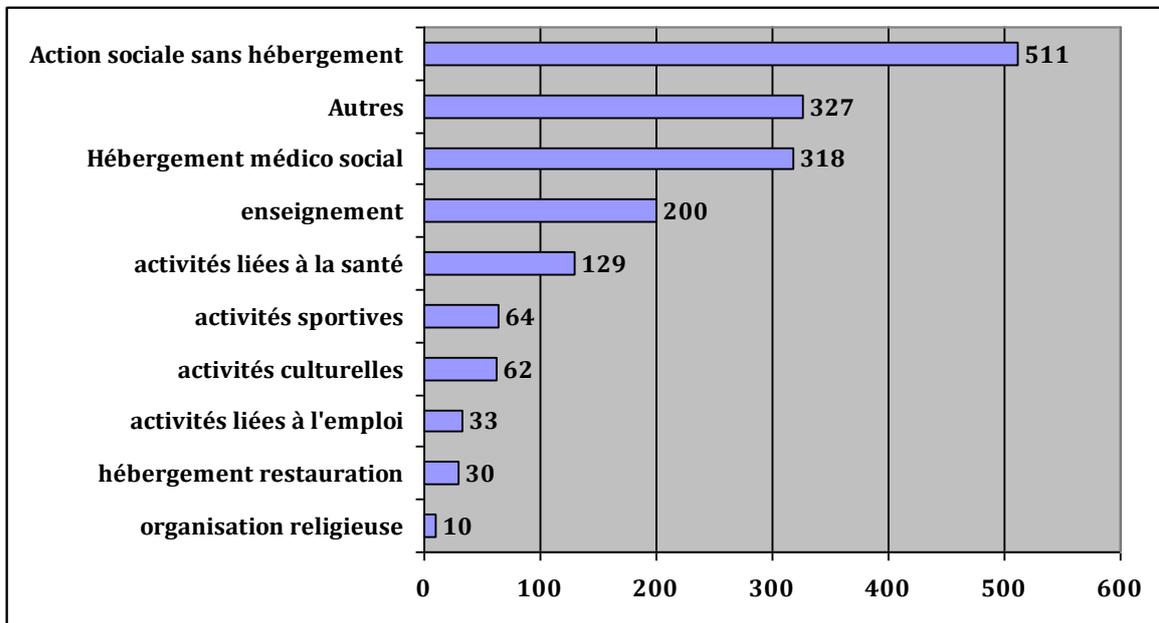


Source : ACOSS

Les frais de personnel représentent une grande part des charges des associations (par exemple 84 % du chiffre d'affaires pour les entreprises adaptées<sup>16</sup>).

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)



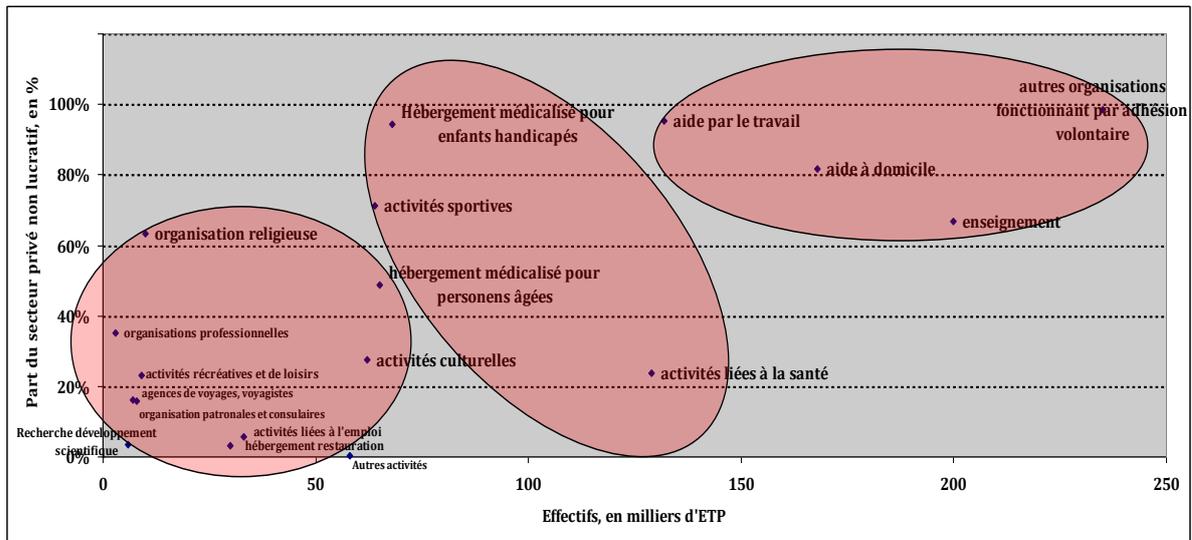
Source : ACOSS

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.

<sup>16</sup> 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**



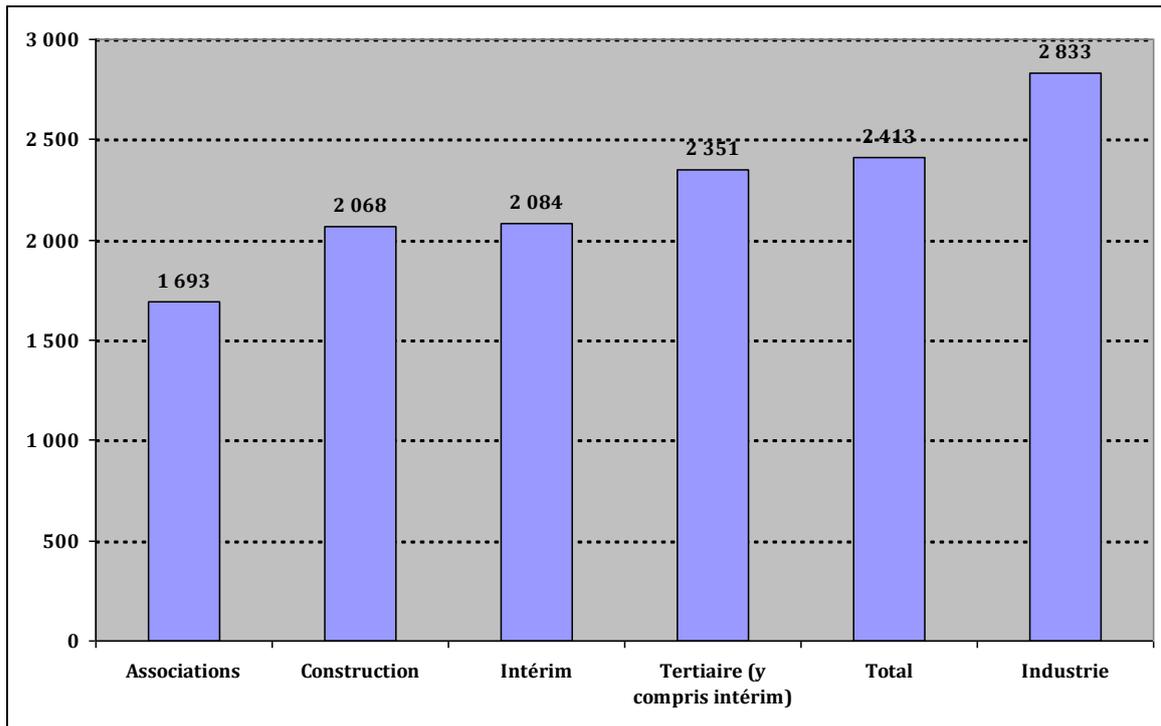
Source : ACOSS

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<sup>er</sup> 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 lacunaire<sup>17</sup> 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 2005<sup>18</sup>, 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

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

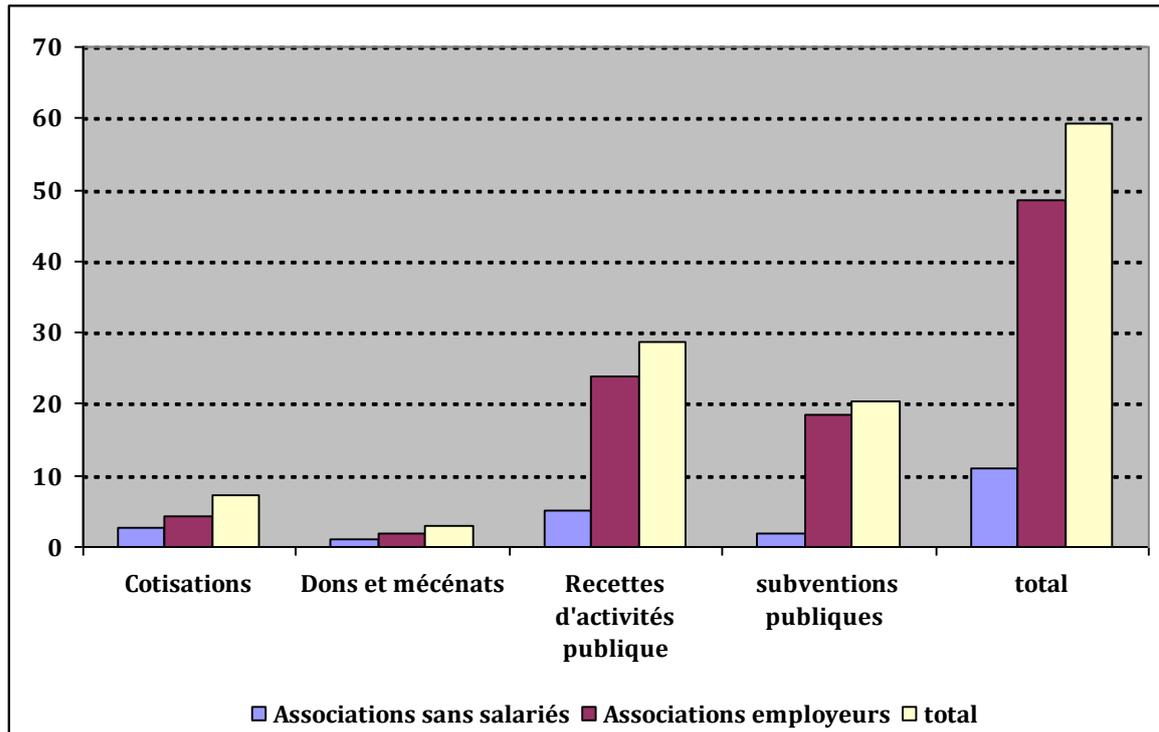
<sup>18</sup> Enquête CNRS, centre d'économie de la Sorbonne.

## 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<sup>er</sup> 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 1er 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<sup>er</sup> 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 2012<sup>19</sup> et le CICE

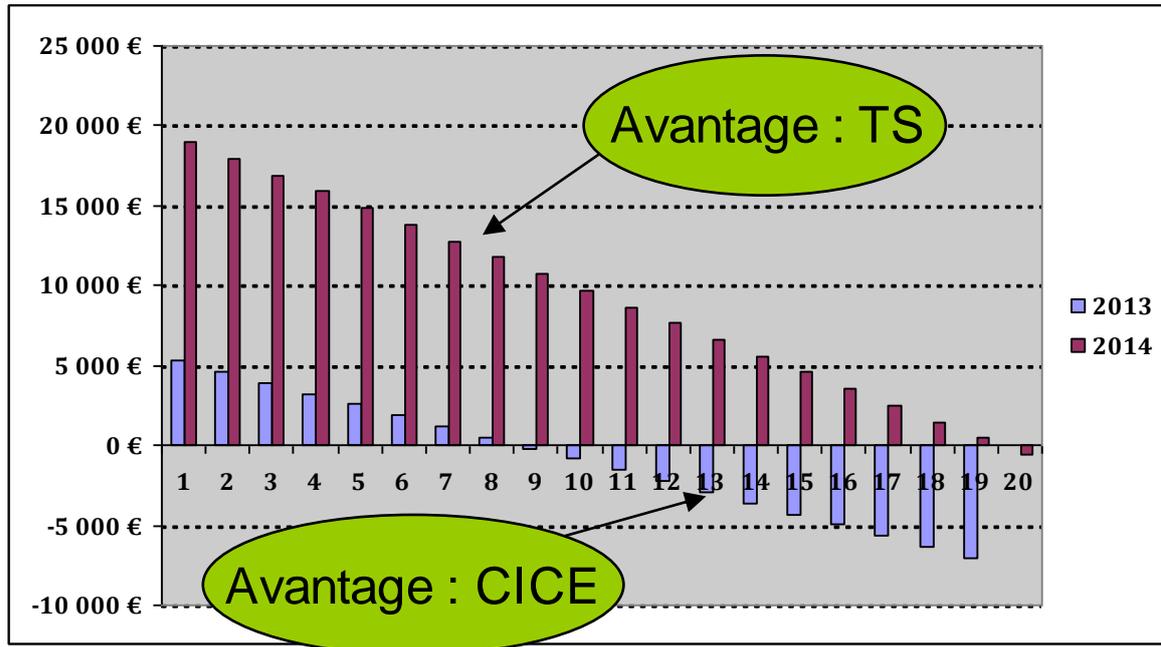
- ◆ en 2013 avec abattement TS à 6002 € et CICE à 4 % ;
- ◆ en 2014 avec abattement TS à 20 000 € et CICE à 6 % ;

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.

<sup>19</sup> Article 67 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2012 ;

## Rapport

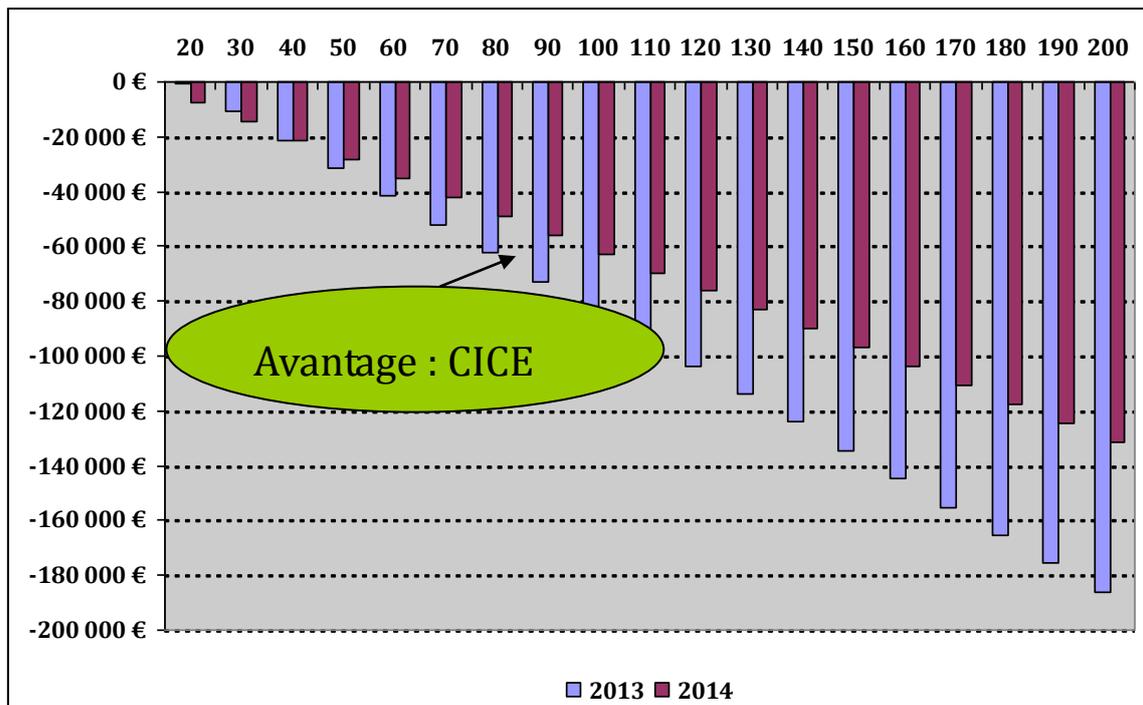
**Graphique 7 : Impact de la mise en œuvre du CICE et de l'abattement sur la taxe sur les salaires en 2013 et en 2014 entre une structure privée lucrative et une structure privée non lucrative employant de 1 à 20 ETP**



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 %<sup>20</sup> 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 ;

---

<sup>20</sup> 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
<b>Total Enseignement</b>	<b>160</b>
<b>Activités humaines pour la santé</b>	<b>130</b>
<b>Activités sportives</b>	<b>40</b>
<b>Activités liées à l'emploi</b>	<b>20</b>
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
<b>Hébergement médico-social</b>	<b>360</b>
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€
<b>Action sociale sans H</b>	<b>430</b>
Activités liées au spectacle vivant	30
Gestion d'équipements culturels	10
<b>Activités culturelles</b>	<b>40</b>
<b>Hébergement</b>	<b>20</b>
<b>Restauration</b>	<b>10</b>
<b>Activités des agences de voyages</b>	<b>10</b>
<b>Autres services de réservation et activités connexes</b>	<b>10</b>
<b>Activités des org patronales et consulaires</b>	<b>10</b>
<b>Organisations religieuses</b>	<b>10</b>
<b>Activités des org associatives n.c.a</b>	<b>210</b>
<b>Recherche-développement scientifique</b>	<b>10</b>
<b>Autres activités</b>	<b>60</b>
<b>Total</b>	<b>1 520</b>

*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€<sup>21</sup>. 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 ;

---

<sup>21</sup> 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	
<b>Total Enseignement</b>	<b>66,8</b>	<b>33,2</b>	<b>80</b>
<b>Total Activités pour la santé humaine</b>	<b>23,8</b>	<b>76,2</b>	<b>416</b>
<b>Total Activités sportives</b>	<b>71,3</b>	<b>28,7</b>	<b>16</b>
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
<b>Total Hébergement médico- social</b>	<b>nd</b>	<b>Nd</b>	<b>130</b>
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
<b>Total action sociale sans hébergement</b>	<b>nd</b>	<b>Nd</b>	<b>60</b>
<b>Total Activités récréatives</b>	<b>23</b>	<b>77</b>	<b>33</b>
<b>Total Activités culturelles</b>	<b>27,6</b>	<b>72,4</b>	<b>131</b>
<b>Total Agences de voyages et réservation</b>	<b>15,9</b>	<b>84,1</b>	<b>53</b>
<b>Total organisations patronales et consulaires</b>	<b>16,1</b>	<b>83,9</b>	<b>52</b>
<b>Total organisations religieuses</b>	<b>63,4</b>	<b>36,6</b>	<b>6</b>
<b>Organisations associatives autres</b>	<b>98,6</b>	<b>1,4</b>	<b>3</b>
<b>Total</b>			<b>980</b>

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.

Cependant 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 commerciaux<sup>22</sup>, 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 général<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> Dans les faits, notamment en mettant fin à la gestion désintéressée.

<sup>23</sup> 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 enfants<sup>24</sup>. 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 %).<sup>25</sup>

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 2010<sup>26</sup> (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.

---

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

<sup>25</sup> 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).

<sup>26</sup> 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 âgées<sup>27</sup> 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.

<sup>27</sup> 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)<sup>28</sup>.

**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.

<sup>28</sup> 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 TVA<sup>29</sup>, 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 sociétés<sup>30</sup>, 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).

---

<sup>29</sup> 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.

<sup>30</sup> 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 totales<sup>31</sup>. 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.

---

<sup>31</sup> 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<sup>ème</sup> 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<sup>ème</sup> 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 contentieux<sup>32</sup> ;
- ◆ le nombre important de rescrits concernant la lucrativité des activités des organismes sans but lucratifs<sup>33</sup> (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

<sup>32</sup> 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.

<sup>33</sup> 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 salaires<sup>34</sup>. 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 collecte<sup>35</sup> 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).

---

<sup>34</sup> En application du 1 de l'article 231 du code général des impôts.

<sup>35</sup> 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<sup>er</sup> taux de 47,6 %, la base du 2<sup>ième</sup> 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

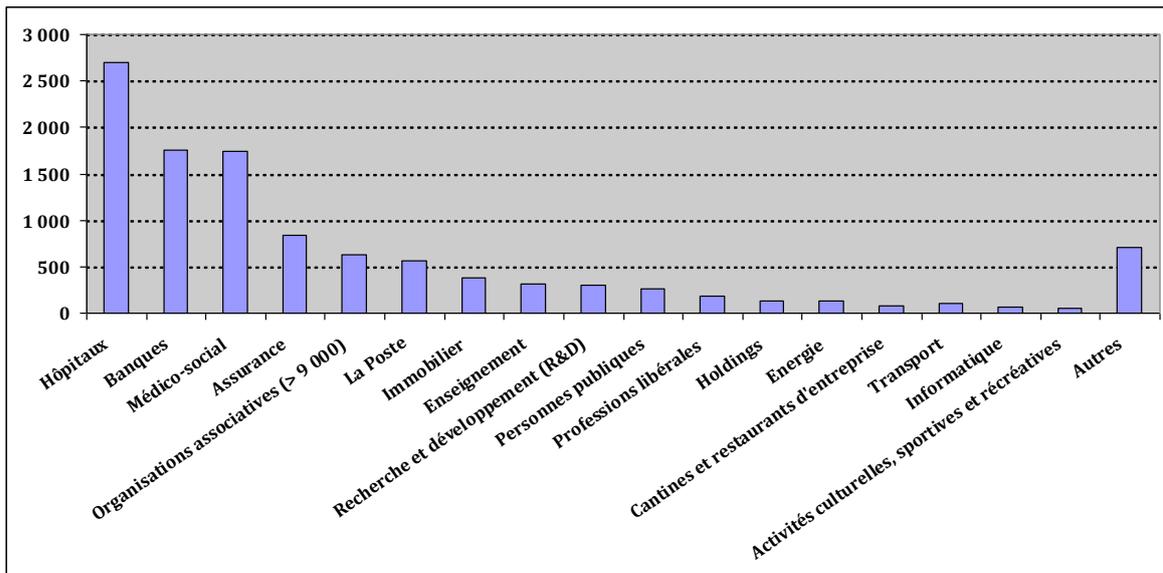
## Rapport

	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 <sup>er</sup> taux majoré*4,25	870	1 080	1 175	1 200	1 242	1 251	1 285
Base 2 <sup>ième</sup> 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
<b>Total TAXE BRUTE</b>	<b>8 210</b>	<b>11 540</b>	<b>10 480</b>	<b>11 900</b>	<b>11 987</b>	<b>11 330</b>	<b>11 499</b>
Franchise	5	5	5	7	8	7	7
Décote	10	10	10	8	8	8	8
Abattement	165	175	185	190	197	199	201
<b>taxe nette due</b>	<b>8 650</b>	<b>9 690</b>	<b>10 420</b>	<b>10 735</b>	<b>10 897</b>	<b>11 116</b>	<b>11 283</b>

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<sup>er</sup> 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 préfinancé<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> 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

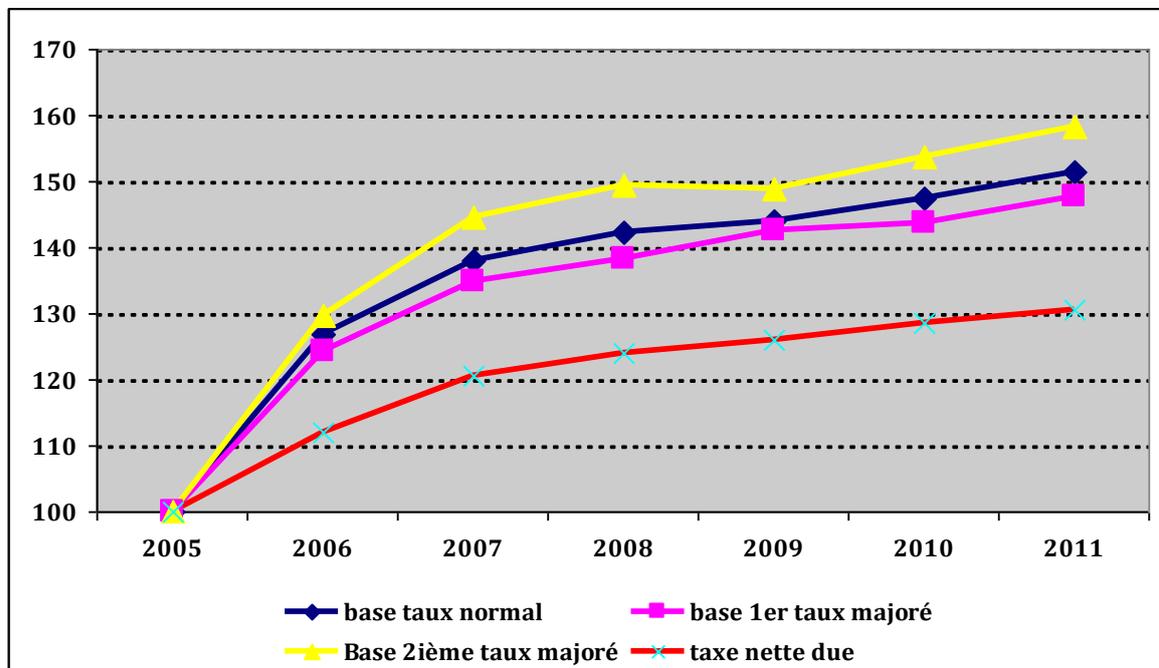
*Source : DLF – Ministère des finances*

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<sup>ème</sup> 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 <sup>37</sup>	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

<sup>37</sup> 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 2013<sup>38</sup>, 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.

<sup>38</sup> 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 2010<sup>39</sup>, 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.

---

<sup>39</sup> 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 usagers<sup>41</sup> ;
- ◆ 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.

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

<sup>41</sup> Par exemple, la FEGAPEL, 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 juridiques<sup>42</sup> les associations se classent en 5<sup>ième</sup> 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.

<sup>42</sup> Les plus importantes en termes de chiffres d'affaires.

## Rapport

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

<b>Ratio</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
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 secteur<sup>43</sup> (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.

---

<sup>43</sup> 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)<sup>44</sup>.

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 réseau<sup>45</sup>.

**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'exercice<sup>46</sup> ;

---

<sup>44</sup> 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.

<sup>45</sup> 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.

---

<sup>46</sup> 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 pratique<sup>47</sup>. 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.

---

<sup>47</sup> 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 CICE<sup>48</sup> 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**

---

<sup>48</sup> 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 1999<sup>49</sup>.

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 CICE<sup>50</sup> ; 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**

<sup>49</sup> 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.

<sup>50</sup> 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)<sup>51</sup>.

**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.

---

<sup>51</sup> 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 16<sup>52</sup>, ce fond serait doté à nouveau en 2014 de 50 M€, financés par la CNSA sur une partie des recettes apportées par la CASA.<sup>53</sup>



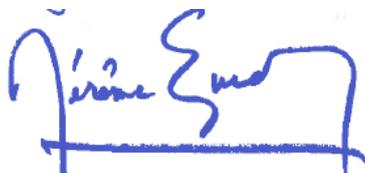
Yves Blein

**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

<sup>52</sup> 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).

<sup>53</sup> 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)