

Origine :

Direction de la Réglementation
et des Affaires Juridiques

Contact :

Département de la
Réglementation du
Recouvrement
[Draj.reglementation-
recouvrement@rsi.fr](mailto:Draj.reglementation-recouvrement@rsi.fr)

Annexes :

Textes de référence :

Loi 2012-1404 du 17
décembre 2012 de
financement de la sécurité
sociale pour 2013
L 131-6 CSS
Circulaire DSS/5D/2010/315

Mots clés :

Cotisation / Assiette de
cotisation / Assujettissement /
Affiliation / Revenu distribué

A :

Mmes et MM les Directeurs
Mmes et MM les Agents comptables
Mmes et MM les Responsables d'organismes conventionnés

Elargissement de l'assujettissement des revenus distribués à l'ensemble des assurés exerçant leur activité dans le cadre d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

A compter du 1er janvier 2013, l'article 11 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013 étend l'assiette des cotisations et contributions sociales des travailleurs indépendants à une partie des revenus distribués.

Précisions sur :

- les revenus concernés
- le seuil de 10% au-delà duquel ces revenus sont intégrés dans l'assiette des cotisations
- les travailleurs indépendants concernés.

Exemples de calcul.

Modalités de déclaration sociale et fiscale, et mesure transitoire.

La composition de l'assiette des cotisations et contributions sociales des travailleurs indépendants, établie à l'article L.131-6 du code de la sécurité sociale, a été élargie par l'article 22 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009, qui a instauré, au 3^{ème} alinéa, un dispositif de réintégration d'une partie des revenus distribués (dividendes + autres revenus distribués) et des intérêts de compte courant d'associé, pour les assurés professions libérales exerçant leur activité dans le cadre d'une société d'exercice libéral (SEL). Cette mesure est entrée en vigueur le 1er janvier 2009.

Elle a été étendue en 2011 aux entrepreneurs individuels à responsabilité limitée (EIRL), la comparaison pour le seuil des 10% s'effectuant dans ce cas avec le montant du patrimoine affecté ou celui du bénéfice net, si celui-ci est supérieur (les dispositions concernant la réintégration des revenus distribués pour les EIRL soumis à l'IS ont été commentées dans la circulaire RSI n°2010-033 du 29 septembre 2010 et dans la lettre-réseau RSI n°2012- 040 du 29 mars 2012).

L'article 11 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013, en modifiant le 3^{ème} alinéa de l'article L.131-6 du code de la sécurité sociale, étend à l'ensemble des assurés affiliés aux régimes des travailleurs indépendant et exerçant leur activité dans le cadre d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, la réintégration dans l'assiette sociale de la fraction des revenus distribués et des intérêts de compte courant d'associé, supérieure à 10% du montant du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant.

Cette mesure entre en vigueur le 1^{er} janvier 2013. Les assurés identifiés comme exerçant dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés, potentiellement visés par cette mesure, représentent une population d'environ 30% des assurés déclarant leurs revenus.

La présente circulaire reprend pour partie la circulaire de la direction de la sécurité sociale n°DSS/5D/2010/315 du 18 août 2010 et commente les modalités juridiques de la détermination de la fraction des revenus concernés, à réintégrer dans l'assiette sociale.

I REVENUS CONCERNES

L'article L.131-6 du code de la sécurité sociale vise la réintégration dans l'assiette sociale :

- de la part des revenus mentionnés aux articles 108 à 115 du code général des impôts, perçus par le travailleur indépendant, son conjoint ou son partenaire pacsé et par leurs enfants mineurs non émancipés (revenus distribués),
- et des revenus visés au 4^o de l'article 124 du code général des impôts (intérêts des comptes courants d'associés).

1.1 Revenus distribués

Il s'agit des revenus distribués par les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option.

Ce sont :

- les bénéfices et les produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital,
- toutes les sommes, non prélevées sur les bénéfices, mises à disposition des associés.

Les revenus distribués peuvent être catégorisés de la manière suivante :

Produits des parts sociales :

Globalement, il s'agit de la distribution des bénéfices de l'exercice, après la clôture des comptes.

Sommes ou valeurs diverses (prélevées ou non sur les bénéfices) :

- les sommes mises à disposition des associés, directement ou par personnes interposées, à titre d'avance, prêt ou acompte,
- les rémunérations et avantages occultes,
- la fraction de la rémunération considérée comme exagérée,
- les dépenses à caractère somptuaire non déductibles de l'IS (par exemple liées à la mise à disposition de résidence de plaisance, à l'exercice de la chasse ou de la pêche...).

Boni de liquidation :

Le boni de liquidation est constitué des sommes récupérées par les associés suite à la dissolution d'une société, qui excèdent le montant de leurs apports dans ladite société (ou, pour les associés qui auraient acquis leurs parts pour un prix supérieur au montant des apports, qui excèdent le prix d'acquisition des parts). Ces sommes distribuées peuvent être constituées :

- des réserves,
- des réserves et bénéfices incorporés au capital,
- des bénéfices d'exploitation non encore imposés,
- des plus-values réalisées sur les éléments de l'actif social.

Abattement de 40% :

La logique de l'article L.131-6 du code de la sécurité sociale est d'intégrer dans l'assiette des travailleurs indépendants l'ensemble des sommes qui constituent pour eux un revenu. C'est la raison pour laquelle l'article contient une disposition d'ordre général visant à neutraliser les règles fiscales dont l'objectif n'est pas d'évaluer un revenu net, mais traduisent des choix fiscaux (il s'agit de la réintégration de l'ensemble des exonérations dont a bénéficié le travailleur indépendant).

Le montant des revenus distribués à prendre en compte pour le calcul de la somme à réintégrer est par conséquent le montant brut, avant l'abattement fiscal de 40%.

1.2 Intérêts des comptes courants d'associés

Les revenus visés au 4° de l'article 124 du code général des impôts sont les intérêts rémunérant les comptes courants d'associés.

Ils sont à prendre en compte dans le calcul de la part à réintégrer dans l'assiette sociale.

1.3 Personnes percevant les revenus distribués

Les revenus distribués susceptibles d'être pris en compte dans l'assiette des cotisations sociales sont ceux perçus par le travailleur indépendant, mais également par :

- le conjoint (quel que soit le régime matrimonial pour lequel le couple a opté) ou le partenaire pacsé du travailleur indépendant,
- leurs enfants mineurs non émancipés.

Précision : les revenus distribués au conjoint ou au partenaire pacsé sont pris en compte y compris si celui-ci relève à titre personnel du régime général ou d'un autre régime propre.

Les revenus distribués à l'ensemble de ces personnes doivent donc être globalisés, afin de procéder au calcul pour déterminer le montant à réintégrer dans l'assiette sociale du travailleur indépendant.

Assurés conjoints ou pacsés : lorsque deux assurés sont conjoints ou partenaires d'un PACS et affiliés l'un et l'autre aux régimes des professions indépendantes, leurs revenus distribués ne doivent pas, du fait de leur double qualité de travailleur indépendant et de conjoint de travailleur indépendant, être doublement soumis à cotisations.

Les revenus distribués à chacun de ces travailleurs indépendants doivent être pris en compte pour la seule détermination de leur assiette sociale respective.

Couple d'assurés et enfants mineurs non émancipés : dans l'hypothèse d'un couple d'assurés travailleurs indépendants et en l'absence de précision dans les textes, les revenus distribués aux enfants mineurs seront rattachés aux revenus de l'un ou l'autre des travailleurs indépendants, selon leur propre choix.

II CAPITAL SOCIAL, PRIMES D'EMISSIONS ET COMPTE COURANT D'ASSOCIE : SEUIL DE 10%

La part des revenus distribués et des intérêts de compte courant d'associé à réintégrer dans l'assiette sociale est celle qui est supérieure à 10 % du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant d'associé, détenus par le travailleur indépendant, son conjoint ou son partenaire pacsé et leurs enfants mineurs non émancipés.

Le décret n° 2009-423 du 16 avril 2009 a créé l'article R.131-2 du code de la sécurité sociale, lequel précise certains points concernant la détermination du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant d'associé.

Cet article, initialement applicable aux seules sociétés d'exercice libéral, est également applicable à l'ensemble des travailleurs indépendants, dont la réintégration des revenus distribués est désormais visée au 3^{ème} alinéa de l'article L.131-6 du code de la sécurité sociale (c'est cet alinéa qui est visé pour l'application de l'article R.131-2 du code de la sécurité sociale).

2.1 Détermination du capital social

2.1.1 Apports retenus pour la détermination du capital social

Les apports retenus pour la détermination du capital social sont :

- les apports en numéraire intégralement libérés, c'est-à-dire tout apport d'argent intégralement versé au capital de la société,
- les apports en nature : il s'agit de tout bien corporel ou incorporel, autre que de l'argent.

Une exception est prévue pour les biens incorporels qui n'ont fait l'objet ni d'une transaction préalable en numéraire, ni d'une évaluation par un commissaire aux apports : ces apports ne sont pas retenus pour la détermination du montant du capital social.

En revanche, si les biens incorporels ont fait l'objet d'une transaction préalable en numéraire et n'ont pas été évalués par un commissaire aux apports, le montant de la transaction préalable est retenu pour la détermination du capital social.

2.1.2 Augmentation et diminution de capital

Le capital social comprend les augmentations effectuées en cours de vie de la société, suite à une décision de l'assemblée générale. Il peut s'agir :

- d'une augmentation de capital par apports nouveaux, en nature ou en numéraire,
- d'une augmentation de capital par incorporation de réserves, bénéfiques ou primes d'émission,
- d'une augmentation de capital par compensation de créances liquides et exigibles sur la société (par exemple au titre d'un compte courant d'associé non bloqué).

L'augmentation de capital se traduit pour l'associé soit par une distribution gratuite de parts sociales, soit par une augmentation du montant nominal des parts sociales.

Le capital social peut également être réduit par des remboursements d'apports ou suite à des pertes.

2.1.3 Réserves

Les réserves sont les bénéfices non distribués, affectés à la société dans des comptes de réserve. Elles ne font pas partie du capital social, sauf décision d'incorporation des réserves.

Seules les réserves incorporées au capital sont prises en compte pour la détermination du seuil de 10%.

2.1.4 Exercice de référence

Le montant du capital social est apprécié au dernier jour de l'exercice précédant la distribution des revenus.

2.2 Détermination du montant des primes d'émission

Sont prises en compte les primes d'émission versées par les nouveaux associés à la société, qui n'ont pas été incorporées dans le capital social. Elles sont affectées dans un compte spécifique, distinct du compte du capital social.

Le montant des primes d'émission est apprécié au dernier jour de l'exercice précédant la distribution des revenus.

2.3 Calcul des sommes figurant en compte courant

Le compte courant d'associé est un compte ouvert au nom d'un associé dans les livres comptables de la société, inscrit au passif du bilan (il s'agit d'un prêt consenti à la société) et sur lequel sont portées les sommes laissées temporairement à la disposition de la société par l'associé.

Pour le calcul du seuil de 10%, il est tenu compte des variations qui peuvent se produire en cours d'exercice dans le montant des sommes laissées ou mises à la disposition de la société.

Le montant pris en compte est le solde moyen annuel du compte courant. Il est déterminé par la somme des soldes moyens mensuels du compte, divisée par le nombre de mois compris dans l'exercice.

Le solde moyen mensuel est égal à l'addition des soldes journaliers, divisée par le nombre de jours dans le mois. Le solde moyen mensuel diffère donc du solde mensuel figurant dans les comptes de la société.

En cas d'ouverture ou de clôture du compte en cours d'exercice, le nombre de mois au cours de l'exercice sera réduit au nombre de mois de fonctionnement du compte. Un compte est considéré comme « fonctionnant », même s'il n'est pas mouvementé au cours de l'exercice.

La date à laquelle les sommes versées en compte courant doivent être appréciées est le dernier jour de l'exercice précédant le versement des intérêts.

Exemple de calcul du solde moyen annuel :

Le montant des sommes figurant sur le compte courant à l'ouverture de l'exercice N, qui coïncide avec l'année civile, est de 50.000 €.

Au cours de l'exercice N, les sommes apportées ou prélevées sont les suivantes :

- Un prélèvement de 5.000 € le 28/05.
- La perception de 2.705 € d'intérêt le 01/12.

Détermination du solde moyen annuel :

Période du 01/01 au 30/04 : $50.000 \times 4 = 200.000$

Période du 01/05 au 27/05 et du 28/05 au 31/05 : $[(50.000 \times 27) + (45.000 \times 4)] / 31 = 49.355$

Période du 01/06 au 30/11 : $45.000 \times 6 = 270.000$

Période du 01/12 au 31/12 : $47.705 \times 1 = 47.705$

Solde moyen annuel = $(200.000 + 49.355 + 270.000 + 47.705) / 12 = \underline{47.255 \text{ €}}$

2.4 Personnes prises en compte pour ces déterminations

Le calcul de la part à réintégrer est réalisé en tenant compte du montant du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant d'associé détenus, en toute propriété ou en usufruit, par :

- le travailleur indépendant lui-même,
- le conjoint ou le partenaire pacsé du travailleur indépendant,
- leurs enfants mineurs non émancipés.

Il convient donc de cumuler les montants de capital social, primes d'émission et sommes versées en compte courant, détenus par l'ensemble de ces personnes, afin de procéder au calcul du seuil de 10%.

III EXEMPLE DE CALCUL

3.1 Exemple 1

Une SARL soumise à l'IS comprend 3 associés :

X détient 35 % des parts

Y détient 20 % des parts

Z détient 45 % des parts

Z a un contrat de travail et relève du régime général.

X et Y exercent une co-gérance majoritaire et sont affiliés à ce titre aux régimes des professions indépendantes.

Le capital social est de 10.000 €

Les primes d'émission s'élèvent à :

- 700 € pour X

- 400 € pour Y

- 900 € pour Z

Le compte courant (solde moyen annuel) de X s'élève à 2.000 €

Le compte courant (solde moyen annuel) de Y s'élève à 5.000 €

Le compte courant (solde moyen annuel) de Z s'élève à 10.000 €

X perçoit 3.500 € de dividendes

Y perçoit 2.000 € de dividendes

Z perçoit 4.500 € de dividendes

Calcul du seuil des 10% :

Le texte précise que la part des revenus distribués et des intérêts de compte courant d'associé à réintégrer dans l'assiette sociale est celle qui est supérieure à 10 % du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant d'associé, détenus par « ces mêmes personnes », c'est-à-dire par le travailleur indépendant, son conjoint ou son partenaire pacsé et leurs enfants mineurs non émancipés.

Le calcul du seuil des 10% est individuel à chaque travailleur indépendant (il n'est pas tenu compte du capital social global de la société) et il sera tenu compte, le cas échéant, des parts et éléments détenus par son conjoint ou partenaire pacsé et par leurs enfants mineurs non émancipés.

Seuls les seuils de X et de Y sont à déterminer, Z n'étant pas affilié aux régimes des professions indépendantes.

- Pour X :

Capital social + primes d'émission + compte courant =

$(10.000 \times 35\%) + 700 + 2.000 = 3.500 + 700 + 2.000 = 6.200 \text{ €}$

10 % de 6.200 = 620. Le seuil au-delà duquel le montant des revenus distribués de X devra être réintégré est de 620 €.

- Pour Y :

Capital social + primes d'émission + compte courant =

$(10.000 \times 20\%) + 400 + 5.000 = 2.000 + 400 + 5.000 = 7.400 \text{ €}$

10 % de 7.400 = 740. Le seuil au-delà duquel le montant des revenus distribués de Y devra être réintégré est de 740 €.

Calcul du montant à réintégrer dans l'assiette sociale :

- Pour X : le montant des revenus distribués de X s'élève à 3.500 €

X n'a pas de conjoint ou d'enfant associé bénéficiant également de revenus distribués.

Le montant à réintégrer pour X est de $3.500 - 620 = 2.880 \text{ €}$

- Pour Y : le montant des revenus distribués de Y s'élève à 2.000 €
 Y n'a pas de conjoint ou d'enfant associé bénéficiant également de revenus distribués.
 Le montant à réintégrer pour Y est de $2.000 - 740 = 1.260$ €

3.2 Exemple 2

Une SARL soumise à l'IS comprend 4 associés :

- Monsieur X détient 20 % des parts. Il est gérant de la société.
- Madame X détient 20 % des parts, elle n'exerce pas de gérance.
- Leur enfant mineur détient 11 % des parts.
- Monsieur Y, sans lien de parenté, détient 49 % du capital.

Monsieur X est affilié aux régimes des travailleurs indépendants au titre de sa gérance considérée comme majoritaire (les parts de sa conjointe et de son enfant étant prises en compte pour prononcer l'affiliation).

Le capital social est de 10.000 €

Le compte courant d'associé de Monsieur X (solde moyen annuel) est égal à 1.000 €

Le compte courant d'associé de Y (solde moyen annuel) est égal à 3.000 €

Monsieur X a perçu 3.000 € de dividendes

Madame X a perçu 3.000 € de dividendes

Leur enfant a perçu 2.000 € de dividendes

Monsieur Y a perçu 4.000 € de dividendes

Calcul du seuil de 10% :

Seul le seuil de Monsieur X est à déterminer, Madame X, Enfant X et Monsieur Y n'étant pas affiliés aux régimes des professions indépendantes.

Capital social : sont prises en compte les parts détenues par M. X, Mme X et Enfant X, soit :
 $(10.000 \times 20\%) + (10.000 \times 20\%) + (10.000 \times 11\%) = 2.000 + 2.000 + 1.100 = 5.100$

Primes d'émission : il n'y a pas de primes d'émission dans cet exemple.

Compte courant : seules les sommes du compte de M. X sont prises en compte (Mme X et Enfant X n'en disposent pas), soit : 1.000 €

Seuil de 10% : $5.100 + 1.000 = 6.100$ €

10% de 6.100 = 610 Le seuil au-delà duquel le montant des revenus distribués de M. X devra être réintégré est de 610 €.

Calcul du montant à réintégrer dans l'assiette sociale :

Les revenus distribués susceptibles d'être pris en compte dans l'assiette des cotisations sociales sont ceux perçus par le travailleur indépendant, mais également par :

- le conjoint (quel que soit le régime matrimonial pour lequel le couple a opté) ou le partenaire pacsé du travailleur indépendant,
- leurs enfants mineurs non émancipés.

Le montant des revenus distribués à M. X s'élève à 3.000 €

Le montant des revenus distribués à Mme X s'élève à 3.000 €

Enfant X a perçu 2.000 € de dividendes

Cela représente un montant total de $3.000 + 3.000 + 2.000 = 8.000$

Le montant à réintégrer pour X est de $8.000 - 610 = 7.390$ €

IV TRAVAILLEURS INDEPENDANTS CONCERNES

Cette mesure concerne uniquement l'assiette des cotisations et contributions des assurés affiliés aux régimes des travailleurs indépendants.

Elle n'impacte pas les règles relatives à l'affiliation des travailleurs indépendants.

Sont par conséquent seuls concernés par cette mesure d'assiette les assurés relevant du RSI au titre, par exemple, d'une gérance majoritaire ou au titre, pour les associés majoritaires non gérants, de l'exercice d'une activité non salariée (c'est-à-dire ne faisant pas l'objet d'un contrat de travail) dans la société.

Les personnes qui ne remplissent pas actuellement les conditions d'affiliation aux régimes des travailleurs indépendants (associés majoritaires non gérants, associé non gérant et n'exerçant pas d'activité dans la société, associé minoritaire gérant etc ...) ne seront donc pas affiliées du fait de la perception de dividendes.

V MODALITES DECLARATIVES, ENTREE EN VIGUEUR ET MESURES TRANSITOIRES

5.1 Modalités déclaratives sociales

Jusqu'aux revenus de l'année 2012 inclus, seuls sont concernés par la réintégration d'une partie des dividendes les sociétés d'exercice libéral et les EIRL.

La généralisation de l'assujettissement des revenus distribués est applicable à compter des revenus perçus en 2013, à déclarer en 2014 dans l'imprimé de déclaration sociale des indépendants (DSI) de l'année 2013, qui servira au calcul de la cotisation définitive 2013 et des cotisations provisionnelles 2015.

5.2 Mesure transitoire

Le texte a prévu une mesure transitoire, destinée à limiter l'impact de la hausse sur le montant de la régularisation des cotisations et contributions. Les revenus distribués perçus en 2013 et en 2014, ayant vocation à être intégrés dans l'assiette sociale, seront pris en compte dans l'assiette destinée au calcul des cotisations et contributions sociales provisionnelles des années 2013 et 2014.

Le texte assortit cette disposition d'une obligation de déclaration, par l'assuré, des montants concernés par la réintégration, dans un délai de 30 jours suivants leur perception. Cette déclaration se fait dans le cadre du dispositif « revenus estimés », codifié au 4^{ème} alinéa de l'article L.131-6-2 du code de la sécurité sociale.

Il n'existe pas de formulaire spécifique pour la déclaration des revenus distribués. Les modalités qui seront utilisées sont celles habituelles pour la déclaration des revenus estimés.

Pour les assurés artisans et commerçants, il existe deux possibilités :

- la déclaration en ligne sur le site du RSI : « www.rsi.fr > Mon compte » : Mes cotisations > Revenus, rubrique « Estimation de revenus » : il convient de déclarer un montant global de revenus correspondant aux revenus de l'année 2011, augmentés des dividendes de l'année 2013 (en 2014, ce sont les dividendes de l'année 2014 qui seront à ajouter aux revenus de l'année 2012). Cette modalité est ouverte aux experts-comptables depuis juin 2013,

- ou bien la déclaration des dividendes sur papier libre, à destination de la caisse RSI, en y indiquant le numéro de sécurité sociale. Les dividendes seuls doivent dans ce cas être déclarés, sans y adjoindre le revenu 2011 (ou revenu 2012, lors de la déclaration des dividendes perçus en 2014).

Pour les assurés professions libérales : les dividendes doivent être déclarés sur papier libre, en indiquant le numéro de sécurité sociale, à destination de la caisse RSI (pour les cotisations d'assurance maladie-maternité) et de l'URSSAF (pour les cotisations allocations familiales et CSG-CRDS).

Un nouveau calcul des cotisations provisionnelles 2013 sera effectué et un nouvel échéancier (deux échéanciers pour les professions libérales) sera adressé au cotisant. Ces informations seront également disponibles via www.rsi.fr > Mon compte > Mes cotisations.

Les modalités habituelles de règlement ne sont pas modifiées.

La part des revenus distribués concernés devra être déclarée dans les 30 jours suivant leur perception. Si l'assuré perçoit des dividendes à plusieurs reprises dans l'année (par exemple sous forme d'acomptes ou au titre de différentes sociétés), plusieurs déclarations devront être réalisées.

Ce dispositif ne concerne pas les assurés exerçant leur activité dans le cadre d'une société d'exercice libéral et les entrepreneurs individuels à responsabilité limitée (EIRL), déjà visés par la réintégration des dividendes depuis les revenus, respectivement, des années 2009 et 2011.

5.3 Modalités déclaratives fiscales (prélèvements sociaux sur les revenus du capital)

La part des revenus distribués et des intérêts des comptes courants d'associés n'excédant pas le seuil des 10% est imposable aux prélèvements sociaux sur les revenus du capital (selon le cas dans la catégorie des revenus du patrimoine ou des revenus de placement). Elle est à déclarer dans l'imprimé 2777 ou 2777-D. Ces prélèvements sont acquittés à la source par l'établissement payeur.

Lorsqu'une fraction de revenus distribués, excédant le seuil de 10%, a été déclarée à tort par l'établissement payeur, une demande de restitution du montant du trop versé de prélèvements sociaux peut être faite auprès du service des impôts des entreprises du lieu de dépôt de la déclaration 2777 ou 2777-D.

La part des revenus distribués et des intérêts des comptes courants d'associés excédant le seuil de 10%, imposée aux cotisations et contributions sur les revenus d'activité, est à reporter dans la zone 2CG de la déclaration fiscale 2042, afin d'éviter qu'elle ne soit imposée aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine.

Le Directeur Général du RSI

Signé

Stéphane SEILLER