



31 mars 2008

Bulletin à l'intention des caisses de compensation AVS et des organes d'exécution des PC No. 219

A. Modifications importantes des Directives en raison de la réforme fiscale des entreprises II

1. Généralités

L'imposition partielle des dividendes dans différents cantons et sous peu au niveau fédéral (loi sur la réforme fiscale des entreprises II, acceptée en votation populaire le 24 février 2008 ; entrée en vigueur prévue au 1^{er} janvier 2009) pourrait inciter les actionnaires-entrepreneurs (c'est-à-dire, des personnes dont les participations représentent, selon le droit fédéral, au moins 10% du capital-actions) à se faire verser relativement moins de salaire. En contrepartie, ils pourraient se faire distribuer plus de dividendes. Etant donné que, dans l'AVS, seuls les revenus provenant d'une activité lucrative sont soumis à cotisation (art. 4 LAVS), contrairement au rendement du capital (qui fait partie de la fortune privée), l'allègement de l'imposition des dividendes crée un effet de transfert qui conduit à une diminution de recettes pour l'AVS.

En vertu d'une pratique et d'une jurisprudence constantes, il revient à la caisse de compensation de décider si un élément du revenu doit être qualifié comme étant du salaire déterminant ou du rendement du capital (ATF 122 V 179 ss, ATF 103 V 4 ss, VSI 1997 p. 213 consid. 2b avec références). Dans le cadre de la réforme fiscale des entreprises II, le législateur s'est prononcé en faveur de l'imposition partielle des dividendes en étant conscient des conséquences pour l'AVS. C'est pour cette raison que, en principe, l'AVS s'en tiendra aux dispositions prises par les personnes concernées ainsi qu'aux formes de rémunérations choisies et ne s'en écartera qu'exceptionnellement.

En se basant sur la pratique de Nidwald établie de longue date et confirmée à plusieurs reprises par le Tribunal fédéral des assurances (cf. dans le passé les arrêts H 386/99 du 4 août 2000; H 304/00 du 10 mars 2003 et H 108/03 du 22 décembre 2003), l'OFAS a établi en collaboration avec les caisses de compensation les conditions auxquelles les caisses de compensation doivent considérer les dividendes distribués comme étant du salaire déterminant. Tel est, en principe, le cas lorsqu'il existe une disproportion entre le salaire déclaré et les dividendes versés. S'il existe une telle disproportion, le versement des dividendes doit être considéré comme étant du salaire soumis à cotisation lorsque ledit versement dépasse les 15% d'intérêts de la part libérée du capital-actions ou du capital social. La reprise n'est pas illimitée mais n'est effectuée que jusqu'au maximum de la rémunération habituelle dans la branche.

Bulletin à l'intention des caisses de compensation AVS et des organes d'exécution des PC No. 219

Comme instructions à l'intention des caisses de compensation, les critères mentionnés ci-dessus seront repris dans les directives administratives. Vu que différents cantons connaissent déjà l'imposition partielle des dividendes et dans le but d'informer à l'avance des intentions de l'AVS, nous n'attendons pas l'entrée en vigueur de la réforme fiscale des entreprises II et publions déjà les nouvelles directives. Elles sont immédiatement applicables par analogie. Elles seront reprises dans le prochain supplément relatif aux Directives sur le salaire déterminant. D'autres modifications de directives qui ne sont pas en relation avec l'imposition partielle seront publiées lors de l'entrée en vigueur des dispositions topiques de la loi sur la réforme fiscale des entreprises II qui entrera probablement en vigueur le 1^{er} janvier 2011 (cf. loi sur la réforme fiscale des entreprises II, chiffre III, al. 2 et 3).

2. Modification des Directives sur le salaire déterminant

3^{bis} Prestations provenant du bénéfice net d'une personne morale

3^{bis}.1 Principe

2010 Les prestations provenant du bénéfice net allouées par une personne morale à ceux de ses salariés qui sont simultanément titulaires de droits de participation dans la société font partie du salaire déterminant quelle que soit leur dénomination, si le rapport de travail constitue le motif déterminant pour l'attribution de la prestation¹. Pour la rétribution qu'une personne perçoit comme organe d'une personne morale, voir les n^{os} 2034ss.

2011 Par contre, les prestations en argent allouées par une personne morale à ceux de ses salariés qui sont simultanément titulaires de droits de participation ne font pas partie du salaire déterminant si c'est en raison de ces droits de participation que le versement a été effectué². Cette règle concerne en particulier les dividendes et la valeur d'éventuels droits de souscription.

3^{bis}. 2 Prise en compte partielle des dividendes comme salaire déterminant (nouveau)

2011.1 En raison de l'imposition partielle en vertu de l'art. 20 al. 1^{bis} LIFD des bénéfices distribués découlant des droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social de personnes morales, il convient d'examiner si, sous certaines conditions, les dividendes et les distributions analogues provenant du bénéfice net d'une personne morale versés aux salariés avec des droits de participation dans la société doivent être considérés en partie comme du salaire déterminant.

2011.2 Un contrôle doit être effectué lorsque la comparaison entre le versement des dividendes, le revenu AVS déclaré et le traitement habituel dans la branche montre que les dividendes distribués sont disproportionnés par rapport aux versements de salaires.

2011.3 Tel est, en principe, le cas lorsque :

- les dividendes distribués dépassent les 15% la part libérée du capital-actions ou du capital social de la société ;

¹ 20 août 1969 RCC 1970 p. 60 ATFA 1969 p. 143
29 décembre 1972 RCC 1973 p. 528 –
1er mars 1977 RCC 1977 p. 395 ATF 103 V 1
6 septembre 1977 RCC 1978 p. 188 –
3 août 1988 RCC 1989 p. 161 –
22 février 1989 RCC 1989 p. 312 –
27 mai 1997 VSI 1997 p. 213 –

² 20 août 1969 RCC 1970 p. 60 ATFA 1969 p. 143
1er mars 1977 RCC 1977 p. 395 ATF 103 V 1
6 septembre 1977 RCC 1978 p. 188 –
10 avril 1996 VSI 1996 p. 220 ATF 122 V 178

Bulletin à l'intention des caisses de compensation AVS et des organes d'exécution des PC No. 219

- simultanément, il est versé un salaire bas ou qui ne correspond pas à la fonction exercée au sein de la société³.

2011.4 Pour déterminer si un salaire versé pour une certaine fonction dans la société est adéquat, doivent être pris en compte – hormis le taux d'activité lucrative - le degré de responsabilité, l'apport de savoir-faire, les expériences spéciales, la connaissance de la branche, etc. Si possible, une comparaison doit aussi être effectuée avec les parts de bénéfice distribuées aux titulaires de droits de participation qui ne sont pas des employés ou avec les salaires des employés sans droits de participation.

2011.5 S'il existe une disproportion entre le salaire déclaré et le paiement de dividendes, le versement de dividendes doit, à condition qu'il représente un intérêt supérieur à 15% de la part libérée du capital-actions ou du capital social, être en principe considéré comme du salaire déterminant mais uniquement jusqu'au maximum du traitement habituel dans la branche⁴.

2011.6 Une prise en compte à concurrence du salaire habituel dans la branche s'impose aussi en principe lorsque le salaire en comparaison avec les années précédentes a été fortement diminué et que les dividendes ont corrélativement été augmentés.

2011.7 *Exemple 1*

A est patron de l'entreprise familiale X SA et participe pour un montant 150 000 francs à l'entreprise. Lors d'un contrôle d'employeur, la caisse de compensation constate que X SA a versé à A pour les années 2009 à 2012 des dividendes de 150 000 francs pour chacune des années 2009 et 2010, 180 000 francs pour 2011 et 200 000 francs pour 2012, ce en plus d'un salaire de 80 000 francs pour chacune des années 2009 et 2010, de 90 000 francs pour 2011 et de 100 000 francs pour 2012. La caisse de compensation part du traitement habituel dans la branche qui est de 120 000 francs et calcule le salaire déterminant de la manière suivante :

	2009	2010	2011	2012
Participation au capital-actions de X SA	150'000	150'000	150'000	150'000
Dividendes distribués	150'000	150'000	180'000	200'000
15% de la part du capital-actions	22'500	22'500	22'500	22'500
Différence	127'500	127'500	157'500	177'500
Salaire brut attesté	80'000	80'000	90'000	100'000
Part des dividendes à considérer comme du salaire déterminant	40'000	40'000	30'000	20'000

Exemple 2

B est actionnaire unique et administrateur unique de Y SA. Lors d'un contrôle d'employeur, il est constaté que, pour un capital-actions de 100 000 francs, un salaire de 250 000 francs pour

³ 4 août 2000 H 386/99 –
 10 mars 2003 H 304/00 –
 22 décembre 2003 H 108/03 –
⁴ 4 août 2000 H 386/99 –
 10 mars 2003 H 304/00 –
 22 décembre 2003 H 108/03 –

Bulletin à l'intention des caisses de compensation AVS et des organes d'exécution des PC No. 219

chacune des années 2007 et 2008 ainsi qu'un dividende de 30 000 pour chaque année ont été versés à B. En 2009, B a perçu, selon la documentation analysée, un dividende de 200 000 francs et un salaire de 80 000 francs. En 2010, un dividende de 220 000 francs et un salaire de 90 000 francs ont été versés. La caisse de compensation part du traitement habituel de 120 000 francs dans la branche et calcule le salaire déterminant de la manière suivante :

	2009	2010
Participation au capital-actions de Y SA	100'000	100'000
Dividendes distribués	200'000	220'000
15% de la part du capital-actions	15'000	15'000
Différence	185'000	205'000
Salaire brut attesté	80'000	90'000
Part des dividendes à considérer comme du salaire déterminant	40'000	30'000

3^{bis}. 3 Attributions qui ont été ajoutées par les autorités fiscales au bénéfice net

2012 Les rémunérations allouées par une personne morale sous la désignation de salaires, d'honoraires d'administrateur, de gratifications, de provisions sur le chiffre d'affaires, etc..., toutes rétributions portées en compte au titre de dépenses, mais que l'autorité fiscale a entièrement ou partiellement reconnues comme rendement net imposable – parce que non autorisées par l'usage commercial (art. 59 LIFD), ne font, en règle générale, pas partie du salaire déterminant.

2013 Pour la restitution des cotisations paritaires acquittées sur les prestations qui ne sont pas considérées comme un revenu de l'activité lucrative, voir les DP

B. Publication d'une sélection d'arrêts du Tribunal fédéral relatifs au droit des cotisations AVS

L'OFAS publie dès à présent une sélection d'arrêts du Tribunal fédéral relatifs au droit des cotisations AVS sur le site Assurances sociales / pratique (www.assurancessociales.admin.ch, rubrique AVS, Jurisprudence cotisations). Un document comprenant un résumé des considérants importants et d'éventuelles remarques de l'OFAS est mis en ligne pour chaque arrêt. Le recueil d'arrêts, tenu en allemand et en français, contient des arrêts publiés depuis la dernière publication de la sélection des arrêts fédéraux concernant la LPGA, l'AVS, l'AI, les APG, les PC et les allocations familiales en août 2007 (www.assurancessociales.admin.ch, rubrique Assurances sociales, Jurisprudence) et sera régulièrement mis à jour.