

La rémunération des dirigeants aux trois quarts du Smic n'est pas un salaire

En retoquant une décision de l'Urssaf qui réclamait des cotisations sociales sur la rémunération d'un dirigeant bénévole, la Cour de cassation confirme que la rémunération des dirigeants aux trois quarts du Smic n'est pas un salaire et n'entraîne pas l'affiliation du dirigeant au régime général de la sécurité sociale. Explications.

Dans un arrêt salubre du 9 juillet 2020 (1), la Cour de cassation a rappelé que la tolérance administrative fiscale permettant aux organismes sans but lucratif de rémunérer leurs dirigeants pour un montant plafonné aux trois quarts du Smic brut mensuel (2), sans remettre en cause le caractère désintéressé de leur gestion, n'a pas d'effet sur le régime social de la rémunération du dirigeant, et n'entraîne pas l'affiliation de ce dernier au régime général de la Sécurité sociale.

L'Urssaf contredite par la Cour de cassation

En l'espèce, une association non fiscalisée avait reçu un redressement de l'Urssaf portant sur les indemnités versées à son président. Il lui était reproché de ne pas avoir affilié le dirigeant au régime général de la Sécurité sociale et de ne pas avoir versé les cotisations correspondantes. La cour d'appel de Pau avait rejeté le recours de l'association, et rallié la position erronée de l'Urssaf (3). La Cour de cassation ne fut pas de cet avis. Elle a d'abord rappelé que l'instruction de 1998 instaurant la tolérance des trois quarts du Smic n'est pas valable en matière d'assujettissement au régime général et d'assiette des cotisations sociales. Elle a ensuite précisé que le dirigeant d'une association est affilié obligatoirement au régime général de la Sécurité sociale seulement si les conditions de la tolérance légale de l'article 261, 7 1° d

du code général des impôts (CGI) sont réunies, c'est-à-dire que le dirigeant associatif soit rémunéré de manière transparente sans excéder trois fois le montant du plafond de la Sécurité sociale et que les ressources annuelles de l'association soient supérieures à 200 000 euros en moyenne sur les trois exercices clos précédents.

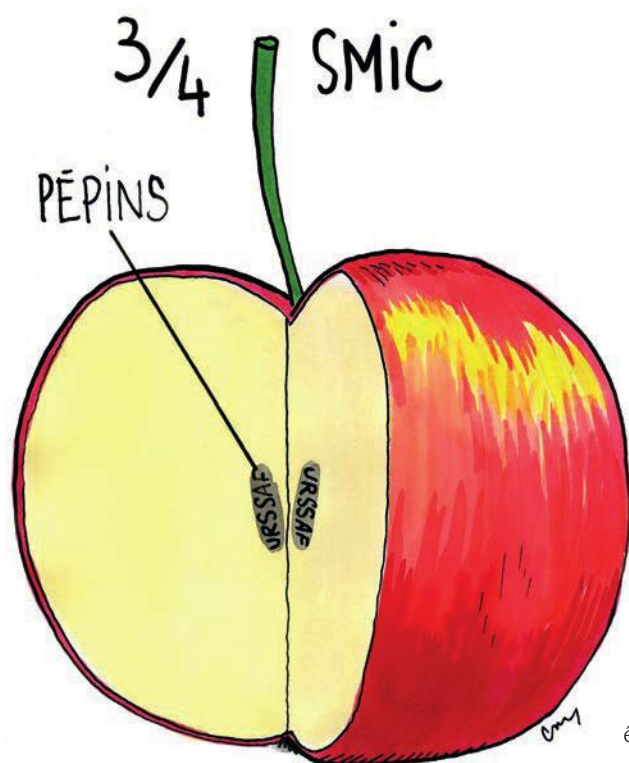
Cette décision a reçu un accueil favorable du secteur associatif, pour qui la réponse aurait dû être évidente... depuis vingt-trois ans ! Mais reste cependant incomplète et encore bien timorée, puisqu'elle se fonde en partie sur le fait que les juges d'appel ne pouvaient pas faire référence à une tolérance fiscale pour justifier l'assujettissement. La Cour de cassation aurait

LE CAS DES FONDS DE DOTATION

Pour les fonds de dotation, qui peuvent bien entendu rémunérer leurs administrateurs dans le cadre de la tolérance administrative dès lors qu'elle s'applique « aux organismes à but non lucratif » sans distinction, le bénéfice de la tolérance légale, en revanche, ne paraît pas toujours évident. En effet, l'interprétation littérale de l'article 261, 7 1° d du CGI, en ce sens que cet article ne vise pas expressément les fonds de dotation (alors qu'il vise les associations, les fondations reconnues d'utilité publique et les fondations d'entreprise), conduirait à en déduire qu'il ne s'applique pas à eux. Et pourtant... D'abord, rappelons que les deux tolérances fiscales exposées ci-avant ont été instaurées à une époque où les fonds de dotation n'existaient pas, ceux-ci datant de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008, raison pour laquelle l'article 261,

7 1° d du CGI n'évoque que les associations et fondations. Ensuite, l'interprétation littérale de la doctrine fiscale laisse penser qu'il est possible de rémunérer le dirigeant statutaire d'un fonds de dotation dans le cadre prévu par l'article 261 du CGI. En effet, dans ses commentaires relatifs à la condition de gestion désintéressée, l'administration précise explicitement que « le caractère désintéressé de la gestion d'un fonds de dotation est apprécié dans les mêmes conditions que pour les organismes sans but lucratif » (1). Nous pouvons donc considérer qu'il est possible de rémunérer le président d'un fonds de dotation dans ces conditions, sans remise en cause du caractère désintéressé de sa gestion.

(1) BOFIP BOI-IS-CHAMP-10-50-30-50 n°110 ; BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, n° 50 et suiv., RM Marland-Militello n° 62981, JOAN du 17 mai 2011, p. 5104.



pu être plus précise, en se référant simplement aux fondamentaux du droit social, selon lesquels ne sont soumises aux cotisations du régime général que les rémunérations ayant la nature d'un salaire, c'est-à-dire qui sont versées en contrepartie d'activités distinctes d'un mandat social (donc de fonctions de dirigeant) et exercées sous la subordination de l'association en tant qu'employeur. Or, la rémunération d'un administrateur n'est évidemment pas du ressort d'un contrat de travail, en l'absence précisément de lien de subordination avec un employeur (puisque un administrateur relève d'un mandat et non pas d'un contrat de travail et qu'il ne peut être subordonné à lui-même).

Dérogation expresse

Plus évident encore, rappelons que ce n'est justement que par exception, et par dérogation expresse, que le code du travail et le CGI ont prévu que l'autre catégorie de rémunération – celle de la tolérance légale, versée dans les limites de trois fois le plafond de la Sécurité sociale, soit assimilée, dans un souci de simplicité et de protection de l'administrateur rémunéré ainsi (et supposé à temps plein, comme un « vrai » métier), à un salaire soumis

aux mêmes charges qu'un salarié et à la même imposition à l'impôt sur le revenu. A contrario, cela démontre bien que « l'indemnisation » d'un administrateur tolérée fiscalement à hauteur des trois quarts du Smic n'est pas une rémunération et ne doit donc pas être soumise à cotisations sociales, ni même à l'impôt sur le revenu (mais tout au plus à l'impôt au titre soit de BNC – bénéfices non commerciaux – soit de « jetons de présence »). Les débats parlementaires en témoignent. « Cette affiliation ne sera toutefois possible que pour les dirigeants d'associations satisfaisant aux conditions prévues au deuxième alinéa du d du 1^o du 7 de l'article 261 du code général des impôts » (4).

Ambiguïté persistante

Difficile donc de comprendre pourquoi le débat subsiste, puisque la jurisprudence et la doctrine semblaient même faire consensus sur l'absence d'assujettissement au régime général de Sécurité sociale des rémunérations de dirigeants d'associations en dehors du dispositif légal de rémunération (5). Difficile également de comprendre pourquoi, sur son site « Service public » (6), l'administration persiste à aller plus loin que la loi en interprétant le texte et plus exactement en étendant à toutes les situations de rémunération (et donc en appliquant l'assimilation de la rémunération à un salaire tant sur le plan social que fiscal), même lorsqu'elle n'entre pas dans le cas particulier de l'article 261-7-1 d du CGI et de l'article L.311 du code du travail. On

ne peut donc que déplorer qu'une telle ambiguïté subsiste depuis vingt-trois ans, conduisant ainsi à l'émergence de situations les plus diverses et imprévisibles dans la pratique. ■

Pierre Delicata, Xavier Delsol,
et Elena Grujicic, Delsol avocats

- (1) Cour de cassation, 9 juillet 2020, n° 19-14.924.
(2) Instruction fiscale du 15 septembre 1998, intégrée au Bulletin officiel des finances publiques (Bofip) BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, du 7 juin 2017, n° 100.
(3) Cour d'appel de Pau, 7 février 2019, n° 16/00775.
(4) Rapport du sénateur Alain Vasselle de la commission des affaires sociales, relatif au projet de loi de financement de la Sécurité sociale (instaurant la tolérance de l'article 261.7.1.d du CGI), déposé le 7 novembre 2001, n° 60, tome IV, pièce n° 18.
(5) Cour d'appel (CA) Toulouse, 20 novembre 2015, n° 13/06414 ; CA Bordeaux, 10 avril 2014, n° 13/01117 ; Voir notamment Sabine Carty, juriste en droit social, diplômée de l'EN3S - Lexis nexis DO social dirigeants salariés et assimilés > Affiliation au régime général S-7500 : Règles d'affiliation, 26 juin 2017.
(6) www.service-public.fr/associations/vosdroits/F1927

En savoir plus

« Rémunération des dirigeants associatifs : les règles à respecter », Associations mode d'emploi n° 192, octobre 2017.

CHIFFRES UTILES

Plafond de la Sécurité sociale pour 2021	Tolérance légale : 3 x le plafond
3 428 € par mois	10 284 € brut par mois
41 136 € par an	123 408 € brut par an

Smic brut 2021	Tolérance administrative : 3/4 du Smic
1 554,58 € brut par mois	922,96 € par mois
18 655 € par an	13 991 € par an