

Avis n° 2018-04
du 19 janvier 2018
relatif au fait générateur
des cotisations et contributions sociales

Sommaire

1. Contexte	2
2. Champ d'application	3
3. Principe général.....	3
4. Conséquences sur la comptabilisation des opérations	4
5. Traitement comptable au cours de l'exercice d'application de l'évolution législative.....	5
Annexe.....	7

1. Contexte

Le 30 novembre 2017, la Direction générale de la sécurité sociale a sollicité l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) sur l'évolution des dispositions du Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS) relatives au fait générateur des cotisations et contributions sociales.

La version en vigueur du PCUOSS¹ cite le versement d'un salaire ou la perception d'un revenu de remplacement comme l'événement constitutif de l'enregistrement comptable des produits liés aux cotisations et contributions sociales auxquelles sont assujettis les revenus d'activité des travailleurs salariés et assimilés et les revenus de remplacement. Cette mention du fait générateur comptable découle de la lettre de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale (CSS) dans sa version alors en vigueur, laquelle faisait référence au versement du salaire pour définir l'assiette des cotisations.

Compte tenu de la mention par le PCUOSS du versement du salaire en tant que fait générateur de la comptabilisation des prélèvements sociaux sur les revenus d'activité salariaux, les organismes chargés du recouvrement des prélèvements sociaux rattachent à l'exercice N :

- s'agissant des entreprises de moins de 10 salariés et celles de taille plus importante qui versent les salaires avant la fin du mois correspondant à la période d'activité : les cotisations et contributions sociales assises sur les salaires versés par les employeurs au titre des périodes d'activité correspondant aux mois de janvier à décembre de l'exercice N ;
- s'agissant des entreprises de 10 salariés et plus dites en « décalage de paie », qui versent les salaires au cours du mois M+1 (ou M+2) suivant celui de la période d'activité : les cotisations et contributions sociales assises sur les salaires versés par les employeurs au titre des périodes d'activité correspondant au mois de décembre (voire de novembre) de l'exercice précédent N-1 et aux mois de janvier à novembre (ou d'octobre) de l'exercice N.

Or, l'article 13 de la loi n° 2016-1827 du 23 décembre 2016 de financement de la sécurité sociale pour 2017 a complété les dispositions :

- de l'article L. 136-1 du code de la sécurité sociale : en mentionnant que la contribution sociale sur les revenus d'activité et de remplacement est due « *pour les périodes au titre desquelles les revenus [intégrés à l'assiette de ce prélèvement] sont attribués* » ;

¹ Cf. paragraphe 1.7.1.2 de l'annexe de l'arrêté du 24 février 2010 relatif à l'application du PCUOSS.

- de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale : en précisant que la définition qu'il donne des éléments de rémunération pris en compte dans l'assiette de droit commun des cotisations sociales concerne les cotisations « *dues pour les périodes au titre desquelles les revenus d'activité sont attribués* ».

Selon l'article 13 précité, ces dispositions sont applicables « *aux périodes courant à compter du 1^{er} janvier 2018* ». Par ailleurs, l'article 8, alinéa VII, du décret n° 2016-1567 du 21 novembre 2016 relatif à la généralisation de la déclaration sociale nominative (DSN), modifié par l'article 9, alinéa III, du décret n° 2017-858 du 9 mai 2017 relatif aux modalités de décompte et de déclaration des effectifs, au recouvrement et au calcul des cotisations et contributions sociales, précise que « *les dispositions de l'article R. 242-1² du code de la sécurité sociale dans sa rédaction issue du présent décret sont applicables aux périodes de travail pour lesquelles la rémunération est versée à compter du 1^{er} janvier 2018* ».

2. Champ d'application

La question soulevée concerne l'évolution des dispositions du PCUOSS relatives aux modalités de comptabilisation des cotisations et contributions sociales auxquelles sont soumis les revenus d'activité des travailleurs salariés et assimilés et les revenus de remplacement.

Elle ne regarde pas les dispositions du PCUOSS applicables à la comptabilisation des prélèvements sociaux sur les revenus d'activité des travailleurs indépendants, ni des impôts et taxes affectés aux organismes de sécurité sociale³.

3. Principe général

Le Conseil note que l'article 13 de la loi n° 2016-1827 du 23 décembre 2016 de financement de la sécurité sociale pour 2017 codifié aux articles L. 242-1 et L. 136-1 du code de la sécurité sociale pose le principe que les cotisations et contributions sociales sont dues pour les périodes au titre desquelles les revenus d'activité et les revenus de remplacement sont attribués.

² Les dispositions de l'article R. 242-1 prévoient que « *les cotisations de sécurité sociale sont calculées, pour chaque période de travail, sur l'ensemble des rémunérations définies à l'article L. 242-1* » et que « *les taux et plafonds applicables pour le calcul des cotisations sociales sont ceux en vigueur au cours de la période de travail au titre de laquelle les rémunérations sont dues* ».

³ Catégorie dont relèvent les contributions sociales sur les revenus du patrimoine et sur les produits de placement et des jeux.

Dès lors, plusieurs dispositions du PCUOSS doivent être modifiées afin de mettre en cohérence le référentiel comptable applicable aux organismes de sécurité sociale, fixé par un texte réglementaire, avec les articles L. 242-1 et L. 136-1 du code de la sécurité sociale en leur rédaction issue de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2017.

Ainsi, au paragraphe 1.7.1.2 de l'annexe de l'arrêté du 24 février 2010, les références à « *la perception d'un revenu ou le versement d'un salaire* » comme fait générateur des cotisations doivent être remplacées par « *l'acquisition d'un revenu⁴ ou d'un salaire* » et au paragraphe 2.3.1 de l'annexe susmentionnée, les références aux rattachements des produits de cotisations à l'inscription en compte des rémunérations comme fait générateur doivent être remplacées par la notion de rattachement à la période d'activité ou d'inactivité au titre de laquelle le salaire ou le revenu est attribué.

Le Conseil observe que la modification envisagée des dispositions relatives au fait générateur comptable des cotisations et contributions sociales dans le PCUOSS est conforme au principe de constatation des droits et obligations et améliore la qualité de l'information fournie par les comptes.

4. Conséquences sur la comptabilisation des opérations

Les dispositions de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2017 ont pour conséquence que les prélèvements sociaux dont sont redevables les entreprises au titre des périodes d'emploi de janvier à décembre de l'année N constituent des produits pour les organismes de sécurité sociale au titre de l'exercice N, que les entreprises règlent les salaires au cours du mois correspondant à la période d'activité ou au cours du mois suivant (voire en M+2).

De ce fait, les prélèvements sociaux assis sur les rémunérations versées par les entreprises en décalage de paie à leurs salariés à compter du 1^{er} janvier N au titre du travail qu'ils ont effectué avant cette date doivent dorénavant donner lieu à l'enregistrement de produits à recevoir dans les comptes de l'exercice N-1.

Le Conseil note que la mesure introduite par l'article 13 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2017 n'a pas eu pour conséquence, ni d'ailleurs pour finalité, de générer des produits supplémentaires pour les organismes de sécurité sociale, mais avait pour objet de clarifier les règles de droit afférentes au fait générateur des cotisations et contributions sociales sans impliquer de charge financière ou comptable supplémentaire pour les cotisants.

⁴ Pour ceux entrant dans le champ du présent avis.

En effet, les dispositions de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2017 n'ont pas conduit à modifier le fait générateur de la comptabilisation des produits liés aux prélèvements sociaux assis sur les salaires par les organismes de sécurité sociale. Pour l'ensemble des entreprises, même celles en décalage de paie, l'activité du salarié est l'événement qui déclenche non seulement le versement du salaire, mais aussi celui de l'ensemble des éléments accessoires à ce dernier, au premier rang desquels figurent les prélèvements sociaux. Après comme avant la loi de financement de la sécurité sociale pour 2017, les entreprises en décalage de paie comptabilisent pour chaque exercice douze mois de charges de cotisations et de contributions sociales assises sur les salaires versés au titre des périodes de travail correspondant aux mois de janvier à décembre de ce même exercice.

5. Traitement comptable au cours de l'exercice d'application de l'évolution législative

Au cas présent, l'effet comptable de l'évolution législative ne peut être qualifié ni de changement de méthodes, ni de correction d'erreurs. Pour cette situation particulière, une solution spécifique, consistant à neutraliser l'effet de l'évolution législative sur le résultat comptable, est proposée.

Celle-ci consiste, à titre exceptionnel, à faire abstraction de la forme juridique de la mesure dont la traduction comptable masque en partie ses effets économiques réels sur les contribuables. Certes, les comptes de la sécurité sociale ont pour vocation d'être établis de façon à retracer la mise en œuvre des dispositions juridiques en vigueur et en particulier de l'exécution des lois de financement de la sécurité sociale, au sens strict des droits et obligations de ses contribuables et de ses bénéficiaires. Il est toutefois préconisé dans le cas d'espèce, afin de respecter les objectifs premiers de la comptabilité et de garantir l'image fidèle des comptes, de ne pas s'arrêter à la seule lecture juridique de cette réforme mais d'en rechercher la finalité économique voulue par le législateur, en prenant en considération son effet sur les contribuables et non pas seulement sur les comptes de la sphère sociale.

Sur l'exercice N d'application des dispositions modifiant le fait générateur, le CNOCP recommande par conséquent que les organismes de sécurité sociale comptabilisent :

- au résultat de l'exercice N : les produits de cotisations et de contributions sociales au titre des périodes de travail à compter du 1^{er} janvier N ;
- en situation nette d'ouverture de l'exercice N : les produits de cotisations et de contributions sociales assises sur les salaires versés à compter du 1^{er} janvier N au titre de périodes de travail antérieures à cette date.

Ce traitement permettra :

- de présenter les produits de l'exercice comme se rattachant à la période de travail ;
- de neutraliser sur le résultat de l'exercice l'incidence de l'application au cours de l'exercice précédent, pour les entreprises en décalage de paie, d'un fait générateur – le versement du salaire – qui était postérieur à celui de la période de travail.

À défaut d'une telle neutralisation, l'information fournie aux lecteurs des comptes sur le résultat des organismes de sécurité sociale reflèterait un traitement comptable en inadéquation tant avec l'objet du changement législatif, qu'avec l'impact économique et financier de ce changement pour les cotisants. Comme auparavant, les entreprises en décalage de paie continueront en effet à comptabiliser pour chaque exercice l'intégralité des charges de prélèvements sociaux assis sur les rémunérations versées au titre des périodes de travail correspondant aux mois de janvier à décembre de ce même exercice.

Le traitement comptable préconisé permettra en substance de présenter les produits comme rattachés effectivement à la période de travail, conformément à l'objet du changement législatif, et d'assurer la comparabilité dans le temps.

L'annexe donnera des informations détaillées sur l'évolution du fait générateur en commentant la nature des modifications apportées et leur incidence comptable sur l'exercice. Afin de permettre une analyse comparative des produits des cotisations concernés par cette évolution législative, le CNOCP propose que ceux de l'exercice N-1 soient retraités pour être communiqués en annexe.

Annexe

Remarques du représentant de la Cour des comptes au Collège du CNOCP sur la motivation de l'avis n° 2018-04 relatif au fait générateur des cotisations et contributions sociales

La loi de financement de la sécurité sociale pour 2017 a prévu que les prélèvements sociaux assis sur les revenus d'origine salariale et sur les revenus de remplacement versés s'appliquent aux périodes d'activité ou d'inactivité concernées.

Ces dispositions imposent de modifier celles, de niveau réglementaire, du plan comptable unique des organismes de sécurité sociale, qui mentionnent que le versement des revenus est le fait générateur de la comptabilisation des prélèvements sociaux, indépendamment de la période au titre de laquelle ces revenus ont été acquis.

Dans son avis n° 2018-04, le CNOCP préconise de traiter l'incidence du changement comptable au bilan d'ouverture de l'exercice d'application de ce changement, en neutralisant ainsi l'effet de l'évolution législative sur le résultat de ce même exercice.

Tout en exprimant son adhésion à cette recommandation et à l'affirmation à ce titre d'une prépondérance de l'objectif d'image fidèle des comptes pour déterminer le traitement à appliquer, le représentant de la Cour des comptes au collège du CNOCP estime que le traitement retenu est également justifié par le fait que la modification du fait générateur des prélèvements sociaux sur les revenus d'origine salariale et sur les revenus de remplacement constitue un changement de méthode comptable au sens des dispositions de l'avis n° 2012-05 du CNOCP du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs, qui conditionnent un changement de méthode par un « changement imposé par un texte applicable à l'entité », comme de celles du projet de norme 14⁵ du recueil des normes comptables applicables aux organismes de sécurité sociale en cours d'élaboration, qui subordonnent un tel changement à des « dispositions législatives ou réglementaires d'ordre comptable applicables à l'organisme ».

En effet, le fait générateur de l'enregistrement comptable de tout flux d'opérations donné est un élément constitutif de la méthode comptable applicable à ce même flux. Modifier ce fait générateur conduit nécessairement à modifier la méthode elle-même. Dès lors, les dispositions de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2017, qui modifient le fait générateur des prélèvements sociaux sur les revenus d'origine salariale et sur les revenus de remplacement, ont nécessairement un caractère comptable et cette modification de fait générateur constitue un changement de méthode comptable.

⁵ Examiné lors de la réunion du Collège du 23 janvier 2017.