

Gérant majoritaire de SARL : la DGFIP est incompétente pour les prélèvements sociaux sur les revenus réputés distribués excédant 10 % du capital.



Fabien ORBILLOT

*Avocat spécialiste en droit fiscal
Cabinet MBA & Associés*



Anne-Charlotte ALLEGRET

*Avocat en droit social
Cabinet MBA & Associés*

Lorsqu'une vérification de comptabilité conduit l'administration fiscale à regarder des sommes comme distribuées au gérant majoritaire d'une SARL/ EURL, la conséquence paraît mécanique pour ce dernier : imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, et assujettissement de la même assiette aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine recouverts par la DGFIP, conformément à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale.

Cette évidence n'en est plus une. **Depuis le 1^{er} janvier 2013, et jusqu'au 31 décembre 2024**, l'article L. 131-6 du même code rangeait **dans l'assiette des cotisations des travailleurs indépendants non agricoles la part des revenus mentionnés aux articles 108 à 115 du CGI qui excède 10 % du capital social**, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant.

Or l'article **L. 136-6 (prélèvements sociaux recouverts par la DGFIP) exclut de son champ les revenus ayant déjà supporté des cotisations sociales**. Il en résulte une **frontière de compétence** entre la direction générale des finances publiques et les organismes de recouvrement de la sécurité sociale, dont la jurisprudence administrative a tiré les conséquences, et qu'il convient d'utiliser de manière stratégique dans le cadre d'un contentieux avec l'administration fiscale¹.

¹ La présente étude est limitée aux distributions perçues par les gérants majoritaires de SARL et d'EURL. Les associés de sociétés d'exercice libéral ont été soumis les premiers à un dispositif analogue mais distinct : le troisième alinéa de l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale, inséré par l'article 22 de la loi n° 2008-1330 du 17 décembre 2008 de financement de la sécurité sociale pour 2009, visait les seules SEL mentionnées à l'article 1^{er} de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 et les sociétés de participations financières de professions libérales, pour les revenus distribués ou payés à compter du 1^{er} janvier 2009 ; ses modalités d'application ont été fixées par le décret n° 2009-423 du 16 avril 2009, créant l'article R. 131-2. Ce dispositif a été déclaré conforme à la Constitution par la décision n° 2010-24 QPC du 6 août 2010, Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres, sur renvoi du Conseil d'État (CE, 1^{re} et 6^e ss-sect. réunies, 14 juin 2010, nos 328937 et 328938). L'extension à l'ensemble des travailleurs indépendants non agricoles n'est intervenue qu'avec l'article 11 de la loi n° 2012-1404 du 17 décembre 2012, pour les revenus distribués ou payés à compter du 1^{er} janvier 2013. C'est cette seconde rédaction, applicable aux revenus distribués du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2024, qui gouverne seule les développements de la présente étude.

Le contentieux qui en est né demeure cependant discret : deux décisions du Conseil d'État, dont aucune n'est publiée, et quelques arrêts de cours administratives d'appel, tous inédits. Il mérite pourtant l'attention parce qu'il concerne un **cas de figure banal du contrôle fiscal**.

Il a par ailleurs vocation à ne pas perdurer dans la mesure où une nouvelle réforme des cotisations sociales des travailleurs indépendants a modifié l'assiette des revenus concernés à partir du 1^{er} janvier 2025.

I. Une règle de compétence exclusive

A. Le fondement et le champ d'application

L'articulation reposait sur trois séries de dispositions.

L'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction issue de l'article 11 de la loi du 17 décembre 2012 de financement de la sécurité sociale pour 2013, disposait que les cotisations des travailleurs indépendants non agricoles étaient assises sur leur revenu d'activité non salarié, et qu'« *est également prise en compte [...] la part des revenus mentionnés aux articles 108 à 115 du code général des impôts perçus par le travailleur non salarié non agricole, son conjoint ou le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité ou leurs enfants mineurs non émancipés [...] qui est supérieure à 10 % du capital social et des primes d'émission et des sommes versées en compte courant détenus en toute propriété ou en usufruit par ces mêmes personnes* ».

L'article L. 136-3 soumet les revenus professionnels des travailleurs indépendants à la contribution sociale généralisée sur les revenus d'activité, en précisant qu'elle « *est assise sur les revenus déterminés par application des dispositions de l'article L. 131-6* ».

L'article L. 136-6, enfin, assujettit les personnes physiques domiciliées en France à une contribution sur les revenus du patrimoine assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, « **à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des articles L. 136-3, L. 136-4 et L. 136-7** ».

La combinaison est **exclusive** : **ce qui entre dans l'assiette des contributions sur les revenus d'activité en sort de celle des contributions sur les revenus du patrimoine**. Le seuil de 10 % joue donc le rôle d'une ligne de partage entre deux régimes de prélèvement, dont les autorités de recouvrement diffèrent.

Le décret d'application, codifié à l'article R. 131-2 puis à l'article R. 131-7 du même code, apporte trois précisions. Les apports retenus pour la détermination du capital social sont les apports en numéraire intégralement libérés et les apports en nature, à l'exclusion des biens incorporels n'ayant fait l'objet ni d'une transaction préalable en numéraire ni d'une évaluation par un commissaire aux apports. Les sommes versées en compte courant correspondent au solde moyen annuel du compte courant d'associé, égal à la somme des soldes moyens mensuels divisée par le nombre de mois de l'exercice. L'ensemble s'apprécie au dernier jour de l'exercice précédant la distribution.

L'origine du dispositif mérite d'être rappelée, car elle éclaire son économie. Le mécanisme n'a pas été conçu pour les sociétés à responsabilité limitée. Il **a d'abord visé les seules sociétés d'exercice libéral**, dont il constituait un régime propre, avant d'être étendu à l'ensemble des travailleurs indépendants non agricoles par la loi du 17 décembre 2012. Saisi du dispositif initial, le Conseil constitutionnel l'avait déclaré conforme aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques en relevant que le législateur avait pris en considération la situation particulière des travailleurs non-salariés associés de ces sociétés, et en s'appuyant sur le lien que la loi de 1990 établit entre l'exercice de la profession, le contrôle du capital et la détention d'un mandat social.

On peut observer que la généralisation opérée en 2013 a précisément fait disparaître la spécificité qui fondait ce raisonnement. Le dispositif s'applique depuis à des sociétés commerciales de droit commun, sans considération du lien entre détention du capital et exercice professionnel qui avait justifié sa validation.

L'intéressé doit avoir la qualité de travailleur indépendant non agricole. C'est ici que se joue l'exclusion des SA et des SAS, non par une disposition propre au dispositif, mais par l'effet de l'article L. 311-3 du code de la sécurité sociale, qui rattache leurs dirigeants au régime général².

B. Une solution née d'une défense opportuniste

Compte tenu de la stratégie de défense, qui conduit à ne soulever cet argument que lorsque l'action en recouvrement de l'URSSAF est prescrite (cf. infra), on peut penser que la tardiveté de son apparition en jurisprudence n'est pas fortuite.

La première décision en CAA semble être celle du 18 mai 2022³. Dans cette affaire, le requérant, gérant et associé unique d'une EURL, contestait l'assujettissement aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine des avantages occultes que cette société avait pris en charge à son profit, selon la position de l'administration fiscale fondée sur l'article 111 c du CGI. La cour de Lyon juge que la part de ces revenus perçue par le gérant majoritaire d'une SARL, relevant en cette qualité du régime des travailleurs non-salariés non agricoles, doit être regardée comme un revenu d'activité pour sa fraction excédant le seuil, et que, entrant ainsi dans le champ des contributions sur les revenus d'activité, *« elle ne saurait être soumise à celles assises sur les revenus du patrimoine »*.

² La SARL à gérance majoritaire est le cas central. Le 11° de l'article L. 311-3 rattache au régime général les gérants qui ne possèdent pas *ensemble* plus de la moitié du capital ; la gérance majoritaire s'en trouve exclue et relève donc du régime des travailleurs indépendants. L'EURL, lorsque l'associé unique est une personne physique exerçant la gérance, relève du même régime — mais seulement sur option pour l'impôt sur les sociétés, l'EURL étant par défaut à l'impôt sur le revenu.

La société en commandite par actions constitue, après la SARL, le cas d'application le plus net : les gérants et les associés commandités ont la qualité de travailleur indépendant, et la SCA est de plein droit soumise à l'impôt sur les sociétés. Les deux conditions y sont donc réunies sans option.

La société en nom collectif et la société en commandite simple n'y entrent que sur option pour l'impôt sur les sociétés, s'agissant des associés en nom pour la première et des commandités pour la seconde.

³ CAA Lyon, 2^e ch., 18 mai 2022, n° 20LY01058, points 15 et 18.

Le capital de l'EURL s'élevait à 1 000 euros, aucune prime d'émission n'avait été inscrite en comptabilité et aucun compte courant n'avait été ouvert au nom de l'associé. La cour a donc réduit l'assiette des contributions sociales sur les revenus du patrimoine à **100 euros pour chacune des deux années en litige**. Autrement dit, la quasi-totalité de l'assiette échappait à la compétence de l'administration fiscale.

Le Conseil d'Etat a consacré le principe le 22 novembre 2024⁴. L'affaire concernait le gérant et associé unique d'une SARL qui, à l'occasion de la liquidation de celle-ci, s'était attribué des titres de participation à un prix minoré, l'insuffisance de prix étant requalifiée par l'administration fiscale en libéralité imposable en avantage occulte sur le fondement du **c de l'article 111 du CGI**. Le Conseil d'Etat juge que les revenus mentionnés à l'article 111 doivent être regardés, pour leur assujettissement aux prélèvements sociaux, « **uniquement** comme des revenus d'activité » pour leur fraction excédentaire.

Les cours administratives d'appel ont ensuite étendu la solution aux **revenus de l'article 109**, qu'il s'agisse des bénéfices reconstitués non mis en réserve du 1° du 1 ou des sommes mises à la disposition des associés du 2° du 1⁵.

Ainsi, **le principe ne souffre d'aucune contestation**. Sur les douze décisions rendues depuis novembre 2024, aucune ne le remet en cause, et l'administration a spontanément prononcé des dégrèvements en cours d'instance dans deux affaires jugées par la cour de Lyon⁶. **C'est désormais dans l'application de ce principe que se situe la difficulté**.

II. Une règle dont l'effectivité s'est amenuisée

A. Du concours actif du juge à la charge probatoire pure

Sur les douze décisions rendues depuis novembre 2024, deux seulement prononcent une décharge au fond. Aucune n'écarte le moyen pour un motif de principe : les rejets reposent tous **sur une carence probatoire ou, pour la décision du Conseil d'Etat du 19 juin 2026, sur un motif de procédure**. Le contribuable n'établit pas que le seuil a été franchi, et sa demande échoue sans que le juge ait à se prononcer sur la répartition des compétences.

Le contraste avec l'arrêt « fondateur » de 2022 est saisissant, et il constitue peut-être l'évolution la plus significative de ce contentieux. La cour de Lyon avait alors rappelé qu'il appartient au juge de l'impôt d'apprécier si la situation du contribuable entre dans le champ de l'assujettissement « au vu de l'instruction et compte tenu, le cas échéant, de l'abstention d'une des parties à produire les éléments qu'elle est seule en mesure d'apporter » — et elle

⁴ CE, 8^e ch., 22 novembre 2024, n° 473909, inédit au recueil Lebon, point 4.

⁵ Pour le 1° du 1 de l'article 109 : CAA Paris, 9^e ch., 28 mars 2025, n° 23PA04986 ; CAA Paris, 9^e ch., 20 mars 2026, n° 25PA01441. Pour le 2° du 1 : CAA Versailles, 1^{re} ch., 27 mai 2025, n° 23VE00540 ; CAA Douai, 4^e ch., 23 mars 2026, n° 25DA00009.

⁶ CAA Lyon, 2^e ch., 19 décembre 2024, n° 23LY03441 (dégrèvement de 1 892 euros) ; CAA Lyon, 2^e ch., 20 mars 2025, n° 23LY01709 (dégrèvement de 5 393 euros).

avait **ordonné d'office une mesure supplémentaire d'instruction**, en réponse à laquelle le requérant avait produit les liasses fiscales établissant le montant du capital libéré. C'est cette diligence du juge qui a permis la décharge.

Les décisions postérieures ne procèdent plus ainsi. Elles se bornent à constater la carence probatoire. Le Conseil d'État lui-même, dans la décision de 2024, approuve la cour d'avoir écarté le moyen au motif que les requérants n'avaient produit aucun élément de preuve ni précisé le montant d'assiette dont ils demandaient l'extourne — et ce, souligne expressément la décision, alors même que la cour relevait que l'administration disposait des comptes définitifs de liquidation et des bilans de la société.

La solution s'explique par les règles gouvernant la dévolution de la charge de la preuve : les éléments qu'une partie est seule en mesure de détenir ne peuvent être réclamés qu'à elle. On peut néanmoins s'interroger sur la pertinence de ce postulat lorsque la distribution procède d'une vérification de comptabilité au cours de laquelle le service a, par définition, eu accès à l'intégralité des documents sociaux.

B. Un moyen qui n'est ni d'ordre public, ni rattrapable après la clôture

Le régime procédural du moyen a été précisé par une décision du 19 juin 2026⁷. Un contribuable taxé comme seul maître de l'affaire n'avait soulevé l'argument que dans une note en délibéré. Le Conseil d'État juge que la cour n'était pas tenue de rouvrir l'instruction, dès lors que l'examen du bien-fondé du moyen supposait de tenir compte de circonstances de fait — au premier rang desquelles le solde moyen annuel du compte courant — dont le requérant était en mesure de faire état avant la clôture. Il ajoute que la cour n'a pas davantage méconnu son office en s'abstenant de relever d'office un moyen qui ne ressortait pas des pièces du dossier à cette date.

Deux enseignements s'en déduisent. Le premier est que **le moyen n'est pas d'ordre public**, ce qui n'a rien d'évident s'agissant d'une question de champ d'application de la loi. Le second est que sa recevabilité utile est indissociable de son étayage factuel : un moyen soulevé en droit mais dépourvu de tout élément chiffré est, en pratique, un moyen perdu.

La symétrie de cette rigueur mérite toutefois d'être relevée. La cour de Versailles a annulé un jugement du tribunal administratif de Versailles pour défaut de réponse à ce moyen, en jugeant expressément qu'il « n'était pas inopérant »⁸. Une fois régulièrement soulevé et documenté, le moyen oblige donc le juge de première instance à y répondre à peine d'irrégularité.

C. La voie du succès

Les deux seules décisions récentes ayant prononcé une décharge au fond permettent d'identifier ce qui fait la différence.

⁷ CE, 8^e ch., 19 juin 2026, n° 497817, inédit au recueil Lebon, point 5.

⁸ CAA Versailles, 1^{re} ch., 27 mai 2025, n° 23VE00540, point 2.

Dans l'affaire jugée par la cour de Versailles, le gérant statutaire, associé à 99 %, établissait son **affiliation effective** au régime des travailleurs indépendants auprès de l'URSSAF depuis le 2 janvier 1995, ainsi que le montant du capital social — 30 490 euros, intégralement libéré, en l'absence de prime d'émission — et le caractère débiteur du solde moyen de son compte courant. La décharge de la fraction excédentaire a été prononcée.

Dans celle jugée par la cour de Douai, les requérants avaient produit **pour la première fois en appel** les extraits de comptabilité établissant les soldes moyens mensuels du compte courant, ce qui a permis à la cour de chiffrer le seuil et de prononcer une décharge partielle⁹. Deux points méritent d'être relevés : la cour retient le solde moyen alors même que le compte courant était débiteur, lecture littérale du texte qui joue en défaveur du contribuable ; et elle juge que le tribunal n'avait pas méconnu son office en s'abstenant de procéder d'office à cette vérification, faute de production des pièces en première instance — solution cohérente avec celle du Conseil d'État, mais qui s'écarte nettement de la démarche suivie par la cour de Lyon en 2022.

La question de l'affiliation appelle une observation particulière. La cour de Paris a écarté le moyen en relevant, notamment, que le requérant « n'établit pas son affiliation au régime des travailleurs indépendants non agricoles »¹⁰, et la cour de Marseille raisonne, dans deux arrêts, « à supposer qu'il ait été travailleur non salarié ». **La qualité statutaire de gérant majoritaire n'emporte donc pas, aux yeux du juge, dispense de justifier de l'affiliation.** On peut s'interroger sur la rigueur de cette exigence, dès lors que l'affiliation résulte en principe de plein droit de cette qualité ; mais **la prudence commande, en l'état, de produire systématiquement l'attestation.**

III. La stratégie de défense : un moyen à double tranchant

Il reste à tirer les conséquences pratiques de ce qui précède, et elles sont moins favorables au contribuable qu'il n'y paraît.

A. Un transfert de compétence, non une exonération

Le moyen ne tend pas à faire juger que la fraction excédentaire échappe à tout prélèvement. Il tend à faire juger qu'elle relève d'une autre assiette et d'un autre créancier. Le contribuable qui l'emporte devant le juge administratif obtient la décharge des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, mais il établit du même coup — puisque la charge de la preuve lui incombe — qu'il avait la qualité de travailleur non salarié non agricole, que le seuil de l'article L. 131-6 était franchi, et de quel montant exactement. Il fournit, autrement dit, à l'organisme de recouvrement l'intégralité des éléments de calcul de l'assiette des cotisations dont il ne s'est pas acquitté.

⁹ CAA Douai, 4^e ch., 23 mars 2026, n° 25DA00009.

¹⁰ CAA Paris, 9^e ch., 20 mars 2026, n° 25PA01441, point 13.

Le canal d'information existe. L'article L. 152 du livre des procédures fiscales autorise les agents des administrations fiscales à communiquer aux organismes chargés de la gestion d'un régime obligatoire de sécurité sociale les informations nominatives nécessaires à l'appréciation des conditions d'assujettissement aux cotisations et contributions, ainsi qu'à la détermination de leur assiette, de leur montant et de leur recouvrement¹¹. Son dernier alinéa prévoit en outre que les administrations fiscales et ces organismes peuvent se communiquer spontanément les informations utiles au renforcement de l'efficacité du recouvrement et à la fiabilisation de l'assiette des cotisations et des impositions. Il s'agit d'une faculté et non d'une obligation, et aucun texte n'organise de transmission automatique à l'issue d'une instance fiscale. Mais la décision juridictionnelle est publique, et le service qui succombe n'a aucune raison particulière de s'abstenir.

L'arbitrage doit donc être conduit en comparant les deux régimes. Les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine s'établissent globalement à 17,2 %. Les cotisations et contributions dues par le travailleur indépendant sur la même assiette leur sont, en règle générale, supérieures — sous la réserve, qui n'est pas négligeable dans certaines situations, que ces cotisations ouvrent des droits, notamment en matière d'assurance vieillesse. **Le gain n'est réellement acquis que si la créance de l'organisme social ne peut plus être recouvrée.**

B. La prescription de l'action en recouvrement, condition du succès

Aux termes de l'article L. 244-3 du code de la sécurité sociale, les cotisations et contributions sociales se prescrivent par trois ans à compter de la fin de l'année civile au titre de laquelle elles sont dues ; pour les cotisations dont sont redevables les travailleurs indépendants, ce délai s'apprécie à compter du 30 juin de l'année qui suit celle au titre de laquelle elles sont dues. Le même texte ne prévoit de suspension que pendant la période contradictoire d'un contrôle engagé sur le fondement de l'article L. 243-7 — c'est-à-dire d'un contrôle diligenté par l'organisme de recouvrement lui-même.

Il en résulte un point décisif : **ni la vérification de comptabilité, ni la proposition de rectification, ni la réclamation, ni l'instance devant le juge de l'impôt n'interrompent ou ne suspendent la prescription de l'action en recouvrement des cotisations.** Les deux procédures courent indépendamment l'une de l'autre. Pour des cotisations dues au titre de l'année 2020, le délai a commencé à courir le 30 juin 2021 et s'est éteint le 30 juin 2024, sans considération de l'état d'avancement du contentieux fiscal. Sous réserve des règles particulières applicables en cas de constat de travail dissimulé, **la durée du contentieux fiscal joue donc mécaniquement en faveur du contribuable.**

C'est ce décalage qui commande la stratégie. Le calendrier ordinaire d'un contrôle — vérification de comptabilité, proposition de rectification, mise en recouvrement, réclamation, première instance, appel — excède fréquemment le délai de trois ans, de sorte

¹¹ Art. L. 152, 3° et 4°, du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction en vigueur.

que la fraction excédentaire n'est le plus souvent plus recouvrable au moment où le juge administratif statue.

Aucun texte ne prévoit, en matière de sécurité sociale, de mécanisme de prescription spécial analogue à celui de l'article L. 188 C du Livre des procédures fiscales, qui permettrait à un organisme de recouvrement de cotisations ou contributions sociales de réparer, au-delà des délais de reprise de droit commun, des « omissions ou insuffisances » révélées par une procédure administrative ou par une réclamation contentieuse. Les règles applicables en sécurité sociale organisent la prescription par des délais fixes (principalement triennaux) et des causes classiques d'interruption ou de suspension (mise en demeure, période contradictoire, contrôle, reconnaissance ou paiement), sans prévoir de délai spécial glissant fondé sur la révélation d'omissions par une procédure au sens de L. 188 C LPF.

C. Conséquences méthodologiques

Le contribuable est maître du calendrier. Le moyen n'étant pas d'ordre public et le juge ne le relevant pas d'office, nul ne le soulèvera à sa place. Il peut donc décider de ne pas l'invoquer, tant que la prescription n'est pas acquise. L'arbitrage se conduit d'ailleurs exercice par exercice : une même proposition de rectification portant sur trois années, il se peut que l'action en recouvrement soit prescrite pour la plus ancienne et ne le soit pas pour la plus récente.

Il convient d'établir d'abord l'acquisition de la prescription au regard du code de la sécurité sociale, en tenant compte d'une éventuelle mise en demeure interruptive et d'un éventuel contrôle de l'organisme suspensif du délai. Ce n'est qu'ensuite que l'on produira l'attestation d'affiliation, l'état du capital libéré et les relevés du compte courant — pièces qui, on l'a vu, conditionnent le succès du moyen, mais qui constitueraient aussi, une fois versées au dossier, le dossier d'assiette de l'organisme de recouvrement.

IV. Le resserrement inexpliqué du champ de l'assiette sociale : la survie très partielle du moyen après le 1^{er} janvier 2025

L'article 18 de la loi du 26 décembre 2023 de financement de la sécurité sociale pour 2024 a procédé à une refonte complète de l'assiette sociale des travailleurs indépendants, en unifiant l'assiette des cotisations et celle des contributions. Son I a remplacé les I à IV et le premier alinéa du V de l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale par un I unique, aux termes duquel les cotisations dues par les travailleurs indépendants non agricoles ne relevant pas de l'article L. 613-7 sont désormais assises sur l'assiette définie à l'article L. 136-3¹². Le 2° du III de l'ancien article L. 131-6 a en conséquence disparu.

La règle des 10 % figure désormais au 2° du II de l'article L. 136-3. Sa structure d'ensemble est préservée : le montant de référence demeure constitué du capital social, primes d'émission incluses, et des sommes inscrites en compte courant d'associé, détenus par le travailleur indépendant, son conjoint ou partenaire et leurs enfants mineurs non émancipés. L'assiette ainsi obtenue fait toutefois désormais l'objet d'un abattement de 26 %, encadré par un plancher et un plafond, fixés par décret¹³.

L'entrée en vigueur résulte du VII de l'article 18 : les dispositions s'appliquent au calcul des cotisations et contributions dues par les travailleurs indépendants non agricoles au titre des périodes courant à compter du 1^{er} janvier 2025, l'application effective intervenant lors de la régularisation opérée en 2026¹⁴. Pour les non-salariés agricoles, le report au 1^{er} janvier 2026 résulte de la loi du 28 février 2025¹⁵.

A. Le changement de périmètre

Le déplacement s'est accompagné **d'une modification de fond** que la lecture comparée des deux rédactions rend manifeste.

L'ancien texte visait « *la part des revenus mentionnés aux articles 108 à 115 du code général des impôts* », complétée par les revenus du 4° de l'article 124. Le renvoi était donc global : **il embrassait l'intégralité des revenus distribués**, quelle qu'en fût la qualification.

Le nouveau texte vise « *la part des dividendes et des revenus mentionnés aux a et b de l'article 111, à l'article 111 bis et au 4° de l'article 124 du code général des impôts* ». Le renvoi global a cédé la place à une **énumération limitative**.

¹² Loi n° 2023-1250 du 26 décembre 2023 de financement de la sécurité sociale pour 2024, art. 18, I, 1°, a.

¹³ Art. L. 136-3, III, du code de la sécurité sociale. V. les décrets n° 2024-688 du 5 juillet 2024 fixant les modalités de calcul des cotisations et contributions sociales des travailleurs indépendants et n° 2025-708 du 25 juillet 2025 relatif à l'assiette de la contribution sociale généralisée et des cotisations sociales dues par les travailleurs non-salariés.

¹⁴ Art. 18, VII, de la loi du 26 décembre 2023 précitée.

¹⁵ Loi n° 2025-199 du 28 février 2025, art. 13, IV.

Demeurent dans le champ les dividendes régulièrement décidés, les avances, prêts ou acomptes du *a* de l'article 111, les sommes attribuées aux porteurs de parts bénéficiaires ou de fondateur au titre du rachat de leurs parts du *b*, les distributions consécutives à un changement de régime fiscal de l'article 111 *bis*, et les intérêts de comptes courants du 4° de l'article 124.

En sont absentes trois catégories, et non des moindres. **L'article 109 disparaît** en son entier, ce qui emporte l'exclusion des bénéfices reconstitués non mis en réserve du 1° de son 1 et des sommes mises à la disposition des associés du 2° du même 1. **Le c de l'article 111 disparaît également, soustrayant les rémunérations et avantages occultes. Le d du même article subit le même sort, s'agissant des rémunérations excédant celles que justifie un travail effectif.**

Si les revenus des articles 109 et 111, c, n'entrent plus dans l'assiette de l'article L. 136-3, ils ne bénéficient plus de l'exclusion prévue à l'article L. 136-6, laquelle ne joue qu'au profit des revenus ayant déjà supporté la contribution au titre des articles L. 136-3, L. 136-4 et L. 136-7. **Ils redeviennent en conséquence intégralement passibles des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, et la compétence de l'administration fiscale s'en trouve restaurée.**

B. Un resserrement que les travaux préparatoires n'expliquent pas

L'exposé sommaire de l'amendement dont le texte est issu ne dit rien. L'article 18 procède d'un amendement gouvernemental déposé le 25 octobre 2023 après l'article 10 du projet de loi¹⁶. Son exposé sommaire traite exclusivement de la coexistence de deux assiettes distinctes, l'une nette pour les cotisations et l'autre superbrute pour la contribution sociale généralisée, de leur caractère circulaire générateur d'erreurs déclaratives, de l'abattement destiné à s'y substituer et du réajustement corrélatif des barèmes de cotisations retraite. Il ne mentionne à aucun moment les articles 108 à 115 du code général des impôts, ni les catégories de revenus distribués, ni le passage d'un renvoi global à une énumération. La substitution y est présentée comme une opération de recodification.

La réforme était absente du projet de loi initial. Introduite par voie d'amendement, puis adoptée sans vote par application de l'article 49, alinéa 3, de la Constitution, elle n'a donné lieu ni à étude d'impact, ni à examen en commission, ni à débat en séance. Les représentants des professions libérales ont publiquement dénoncé, dès la fin du mois d'octobre 2023, le fait que le recours à l'amendement dispensait le Gouvernement de l'étude d'impact, et un amendement déposé au Sénat a formulé la même critique¹⁷. Une modification substantielle du périmètre de l'assiette a ainsi été adoptée sans qu'aucun document parlementaire ne l'énonce.

¹⁶ Amendement n° 3313 du Gouvernement, PLFSS pour 2024 (n° 1682), déposé le 25 octobre 2023, après l'article 10.

¹⁷ V. le communiqué commun des représentants des professions libérales du 27 octobre 2023, ainsi que l'amendement n° 711 déposé au Sénat sur l'article 10 ter du projet de loi.

Le calendrier livre en revanche une explication indirecte, et vraisemblable.

L'amendement a été déposé six jours après l'arrêt par lequel la deuxième chambre civile de la Cour de cassation a jugé que les bénéfices d'une société d'exercice libéral entraient dans l'assiette des cotisations de l'associé qui y exerce, y compris lorsqu'ils étaient distribués à la société de participations financières détenant son capital¹⁸. La doctrine a unanimement présenté l'amendement comme la réponse du Gouvernement à cette décision, avec un objet précis : exclusion de l'assiette les distributions qui ne sont pas appréhendées directement par le travailleur indépendant ou les membres de son foyer, c'est-à-dire celles qui transitent par une société interposée.

La réécriture visait donc la question de savoir *qui perçoit*, non celle de savoir *ce qui est perçu*. On peut faire l'hypothèse que le resserrement des catégories constitue un effet collatéral : en substituant au renvoi global le terme de « dividendes », qui ne reçoit aucune définition propre dans le code général des impôts, assorti d'une liste d'assimilations, les rédacteurs ont sans doute cru reprendre l'état du droit sous une forme plus lisible. Il ne serait pas exact d'affirmer que le législateur a entendu soustraire les distributions occultes à l'assiette sociale — rien ne permet de l'établir. Il est en revanche acquis que le texte les exclut.

C. Portée pratique

Une ligne de partage temporelle traverse désormais le contentieux. Pour les distributions intervenues jusqu'au 31 décembre 2024, l'ancien article L. 131-6, III, 2°, demeure applicable, et l'ensemble des développements qui précèdent conserve sa portée. **Pour celles intervenues à compter du 1^{er} janvier 2025, le moyen paraît devoir être tenu pour inopérant s'agissant des revenus des articles 109 et 111, c — sous la réserve, non négligeable en pratique, des avances, prêts et acomptes du a de l'article 111, fréquemment rencontrés dans les redressements de comptes courants débiteurs.**

Compte tenu des délais habituels d'une vérification de comptabilité, d'une procédure de rectification, d'une réclamation et de deux degrés de juridiction, les premières décisions portant sur des distributions postérieures à 2024 ne devraient pas intervenir avant la fin de la décennie. Le contentieux actuel n'en est donc pas affecté. Il reste que le praticien devra, avant de soulever le moyen, vérifier l'exercice de rattachement des sommes en cause — vérification dont la simplicité ne doit pas faire oublier qu'elle conditionne désormais l'opérance de l'argument.

¹⁸ Cass. 2e civ., 19 octobre 2023, n° 21-20.366, publié.

Conclusion

Pour le praticien, le moyen est à manier avec précaution. Il suppose d'être soulevé avant la clôture de l'instruction, accompagné de l'attestation d'affiliation, de l'état du capital libéré et des relevés mensuels du compte courant permettant le calcul du solde moyen annuel, et assorti de l'indication chiffrée du montant d'assiette dont l'extourne est demandée. À ces conditions, l'expérience des dégrèvements spontanés prononcés en cours d'instance suggère qu'il est souvent inutile d'aller jusqu'à l'arrêt.

Stratégiquement, en revanche, la question précède celle de la preuve : le moyen ne procure un gain qu'autant que l'action en recouvrement de l'organisme social est éteinte. À défaut, il ne ferait que substituer un créancier à un autre, au bénéfice du second. La première diligence n'est donc pas de réunir les pièces, mais de calculer un délai. Encore ces développements ne valent-ils que pour les distributions rattachées à une période antérieure au 1^{er} janvier 2025.