

– Prélèvement à la source des apprentis et stagiaires : les éclairages du GIP-MDS— sur les régularisations

Dans une information du 21 janvier 2019, le GIP-MDS (Groupement d'intérêt public-Modernisation des déclarations sociales), en charge de la maîtrise d'ouvrage de la déclaration sociale nominative (DSN), revient sur les régularisations de prélèvement à la source qui peuvent intervenir pour les apprentis ou stagiaires.

Rappel sur l'assiette du PAS des apprentis et stagiaires

*Dans le cadre d'un contrat d'apprentissage ou d'une convention de stage, la rémunération de l'apprenti ou du stagiaire est **exonérée d'impôt sur le revenu à hauteur d'un montant égal au SMIC annuel**, montant qui est révisé chaque année (CGI art. 81 bis)*

*En **2019**, sauf évolution du SMIC en cours d'année, le seuil devrait à notre sens être de **18 255 €**. C'est cette donnée que nous utiliserons dans les exemples ci-après.*

Cela signifie que seule la fraction de rémunération dépassant le seuil d'exonération est imposable et fait l'objet d'un prélèvement à la source (PAS). A ce titre, le GIP-MDS souligne que les revenus dépassant la limite d'exonération doivent être déclarés dans la rubrique RNF (Rémunération nette fiscale) « S21.G00.50.002 » et soumises au PAS dans les conditions de droit commun.

À l'inverse, les revenus n'excédant pas le seuil d'imposition ne sont pas soumis au PAS et doivent être déclarés dans la rubrique RNFP (Rémunération nette fiscale potentielle) « S21.G00.50.005 ».

Erreur d'assiette ou indu

Si l'employeur constate un indu ou une erreur d'assiette sur la rémunération nette fiscale, la régularisation qui en découle peut, rétroactivement, avoir des conséquences sur le PAS prélevé au titre des mois où le seuil d'imposition a été franchi.

Il existe plusieurs modalités de régularisation applicables suite à la constatation d'un indu ou d'une erreur d'assiette (impactant RNF et RNF potentielle). Ces dernières sont détaillées via les exemples ci-dessous par le GIP-MDS, qui rappelle également les conséquences sur l'appréciation du seuil d'imposition prévu pour les apprentis et stagiaires.

Exemple 1 : régularisation suite à erreur d'assiette

Un employeur verse à son apprenti 1 700 € par mois sur l'année 2019, pour un seuil d'imposition de 18 255 €. Le seuil est ainsi franchi en novembre.

En décembre 2019, l'employeur s'aperçoit d'une erreur d'assiette de 350 € (remboursements de frais) commise sur la rémunération déclarée dans la DSN de mars 2019 : le montant imposable du mois était de 1 350 € et non de 1 700 €.

Le taux de PAS applicable à l'usager est de 4 %.

La régularisation d'assiette sur RNF ne peut pas être réalisée au-delà de la DSN de mois principal déclaré janvier N+1 (déposée en février N+1). Au-delà, la régularisation doit s'effectuer directement entre l'usager et la DGFIP.

Le cas échéant, il appartient à l'employeur de fournir à l'utilisateur une attestation fiscale rectificative venant justifier de la correction manuelle qui sera effectuée par l'utilisateur sur sa déclaration pré-remplie d'impôt sur le revenu.

A) Situation initiale :

Dans les DSN de janvier à octobre 2019, mois qui précèdent celui du dépassement du seuil, l'employeur a renseigné les rubriques « Rémunération nette fiscale » et « Rémunération nette fiscale potentielle » de la manière suivante :

-Rémunération nette fiscale (S21.G00.50.002) : 0

-Rémunération nette fiscale potentielle (S21.G00.50.005) : 1 700 €, soit un cumul de 17 000 € de janvier à octobre, inférieur au seuil de 18 255 € pour 2019 (cette rubrique est en effet alimentée chaque mois de la rémunération versée, tant que le cumul des rémunérations versées durant l'année civile ne dépasse pas le seuil fixé chaque année).

Dans la DSN de novembre 2019 (mois au cours duquel le seuil d'exonération est dépassé), l'employeur a renseigné les rubriques concernées de la manière suivante :

- Rémunération nette fiscale (S21.G00.50.002) : 445 € (1 700 – 1 255)

- Rémunération nette fiscale potentielle (S21.G00.50.005) : 1 255 € (18 255 - 17 000).

Dans la DSN de décembre 2019, l'employeur a renseigné les rubriques « Rémunération nette fiscale » et « Rémunération nette fiscale potentielle » de la manière suivante :

- Rémunération nette fiscale (S21.G00.50.002) : 1 700 € (le plafond d'exonération de 18 255 € a été franchi en novembre, la rémunération imposable de décembre ne bénéficie donc d'aucune exonération);

- Rémunération nette fiscale potentielle (S21.G00.50.005) : Non renseignée.

B) Situation modifiée :

Le montant de 350 €, correspondant aux remboursements de frais qui a été déclaré en RNF potentielle dans la DSN de mars 2019, ne peut pas être régularisé via la déclaration (il n'est pas prévu de régulariser la RNF potentielle en l'état actuel de la norme DSN et des consignes données).

Pour autant, l'erreur commise sur la rémunération nette fiscale de mars 2019 emporte des conséquences sur le PAS prélevé en novembre 2019 sur la RNF déclarée :

- RNF potentielle renseignée initialement en novembre : 1 255 €

- RNF potentielle qui aurait dû être renseignée en novembre s'il n'y avait pas eu d'erreur en mars : 1 605 € (1 255 + 350)

- RNF renseignée initialement en novembre : 445 €

- RNF qui aurait dû être renseignée en novembre s'il n'y avait pas eu d'erreur en mars : 95 € (445 - 350)

L'employeur doit dans ce cas renseigner un **bloc régularisation dans la DSN de décembre 2019** (déposée en janvier 2020) de la manière suivante :

S21.G00.56 - Régularisation de prélèvement à la source		
S21.G00.56.001	Mois de l'erreur	03/2019
S21.G00.56.002	Type d'erreur	01 - Rectification sur rémunération nette fiscale
S21.G00.56.003	Régularisation de la RNF	-350.00 (euros)
S21.G00.56.006	Taux déclaré le mois de l'erreur	4 %
S21.G00.56.005	Régularisation du taux de PAS	Non renseigné
S21.G00.56.007	Montant de la régularisation du PAS	-14.00 (euros)

Le GIP-MDS rappelle que ces modalités sont applicables dès lors que la régularisation de l'erreur affectant l'assiette fiscale intervient dans une DSN déposée au titre du mois de franchissement du seuil d'imposition ou dans l'une des DSN suivantes (c'est-à-dire à partir du moment où la RNF est valorisée d'un montant supérieur à 0).

Exemple 2 : régularisation d'indu

Un employeur verse à son apprenti 1 700 € par mois sur l'année 2019, pour un seuil applicable d'imposition de 18 255 €. Le seuil est ainsi franchi en novembre 2019.

Le taux de PAS applicable à l'usager est de 4 %.

Pour les besoins de l'exemple, l'employeur est supposé avoir versé son salaire à l'apprenti au titre de novembre et décembre 2019, alors que ces sommes ne lui étaient pas dues (ex. : absence sans solde, salaire néanmoins versé).

En janvier 2020, l'employeur régularise un indu correspondant, d'une part, au salaire de novembre et, d'autre part, à la rémunération de décembre 2019 (voir les déclarations de novembre et décembre de l'exemple 1), soit un montant total de 3 400 € (1 700 € × 2).

A) Situation initiale :

Dans la DSN initiale de **novembre 2019**, on a :

- une RNF potentielle de 1 255 € (sans PAS)
- une RNF de 445 €
- un montant de PAS de 17,80 €

Dans la DSN initiale de **décembre 2019** :

- pas de RNF potentielle
- une RNF de 1 700 €

- un montant de PAS de 68 €

B) Régularisation de l'indû

La régularisation de la RNF potentielle n'étant pas envisageable à ce stade de la norme, seule la RNF doit être régularisée.

Dans l'hypothèse où l'apprenti n'est plus rémunéré par l'entreprise et l'indu non compensable, l'apprenti doit rembourser à son employeur l'équivalent en base imposable du montant réellement perçu, soit le montant net de PAS de :

- novembre 2019 : 1 682,20 € (1 700 - 17,80)

- décembre 2019 : 1 632 € (1 700 - 68)

L'employeur doit par ailleurs se faire rembourser 85,80 € de PAS (17,80 € au titre de novembre et 68€ au titre de décembre) par la DGFIP, en renseignant autant de blocs régularisation que de mois régularisés dans la DSN de janvier déposée en février 2020 de la manière suivante :

1^{er} bloc régularisation relatif à l'indu du mois de novembre 2019 :

S21.G00.56 - Régularisation de prélèvement à la source		
S21.G00.56.001	Mois de l'erreur	11/2019
S21.G00.56.002	Type d'erreur	03 - Cas d'indu
S21.G00.56.003	Régularisation de la RNF	-445.00 (euros)
S21.G00.56.006	Taux déclaré le mois de l'erreur	4.00 %
S21.G00.56.005	Régularisation du taux de PAS	Non renseigné
S21.G00.56.007	Montant de la régularisation du PAS	-17,80 (euros)

2^{ème} bloc régularisation relatif à l'indu du mois de décembre 2019 :

S21.G00.56 - Régularisation de prélèvement à la source		
S21.G00.56.001	Mois de l'erreur	12/2019
S21.G00.56.002	Type d'erreur	03 - Cas d'indu
S21.G00.56.003	Régularisation de la RNF	-1700.00 (euros)
S21.G00.56.006	Taux déclaré le mois de l'erreur	4.00 %
S21.G00.56.005	Régularisation du taux de PAS	Non renseigné
S21.G00.56.007	Montant de la régularisation du PAS	-68,00 (euros)

Source : www.dsn-info.fr, fiche n° 1897 du 21 janvier 2019 – RF Paye