

Commentaire de la décision n° 2010-24 QPC – 6 août 2010

Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres

Le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel, le 14 juin 2010, une question prioritaire de constitutionnalité (QPC), enregistrée le même jour, posée par l'Association nationale des sociétés d'exercice libéral (ANSEL), le Conseil national des barreaux (CNB) et l'Association des avocats conseils d'entreprises (ACE) et portant sur le troisième alinéa de l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale (CSS).

Ces dispositions intègrent sous certaines conditions, dans l'assiette des cotisations sociales payées par les sociétés d'exercice libéral (SEL) ou leur holding, les revenus distribués – dividendes et revenus des comptes courants – aux associés majoritaires de ces structures à partir du moment où ces revenus sont supérieurs à 10 % du capital social de la société, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant.

Dans sa décision n° 2010-24 QPC du 6 août 2010, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes aux droits et libertés que la Constitution garantit.

I. – Le troisième alinéa de l'article L. 131-6 du CSS

La loi n° 2008-1330 du 17 décembre 2008 de financement de la sécurité sociale pour 2009, dans son article 22, a inséré un troisième alinéa dans l'article L. 131-6 du CSS. L'adoption de cette disposition a suivi un long débat, né avec la création même, par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990, des SEL.

A. – Des divergences de jurisprudence

À l'origine des litiges, se trouve l'obligation imposée aux SEL à responsabilité limitée (SELARL), la plus courante des formes de SEL, par les caisses autonomes de retraites des avocats, notaires, médecins et chirurgiens-dentistes

d'indiquer le montant des dividendes distribués par la société afin de les intégrer à l'assiette des revenus soumis à cotisations sociales.

À l'appui de cette demande, les caisses évoquaient notamment une jurisprudence de la chambre sociale de la Cour de cassation datant de 1993 selon laquelle l'inclusion d'une rémunération dans l'assiette des cotisations sociales n'est pas liée à la catégorie de revenus à laquelle est rattachée cette rémunération sur le plan fiscal. Elles s'affranchissaient ainsi de la qualification fiscale de dividendes en tant que revenus de capitaux mobiliers.

Les professionnels libéraux estimaient que cette méthode de calcul n'était pas conforme à l'esprit de la loi. La question de droit s'est donc rapidement posée en ces termes : les dividendes professionnels constituent-ils, comme tous les dividendes, des revenus du patrimoine, en tant que tels, exclus de l'assiette des cotisations, ou correspondent-ils plutôt, en raison de leur caractère professionnel, à des rémunérations du travail ?

Les juridictions judiciaires et administratives ont, sur cette question, adopté des positions contrastées qui ont nécessité l'intervention du législateur.

Dès 1997, par un jugement rendu le 13 août, le tribunal de grande instance de Grasse, après avoir relevé qu'il n'était pas contesté que les seuls revenus de la SEL étaient les rémunérations perçues par les associés dans le cadre de leur activité d'avocats, a indiqué que, « *quelle que soit la forme que revêt la réversion des bénéfiques, elle constitue un revenu professionnel et doit à ce titre être déclarée* »¹. En 1999, la cour d'appel d'Aix-en-Provence, statuant en appel sur cette affaire, a confirmé le jugement du tribunal en estimant que les rémunérations sous forme de dividendes devaient être soumises à cotisations². Cette position devait se trouver plusieurs fois confirmée par les tribunaux de l'ordre judiciaire : par la cour d'appel d'Amiens en 2001 au sujet de médecins, par la Cour de cassation en 2003 à propos de notaires et enfin par la cour d'appel de Dijon en 2005 au sujet de chirurgiens-dentistes.

Interrogé en 2006 par un député, le ministre chargé de la sécurité sociale avait alors pris position pour l'assujettissement de ces dividendes en ces termes : « *La possibilité offerte aux professionnels libéraux d'exercer leur activité sous forme de société, ne remet pas en cause le caractère libéral de leur activité et donc l'affiliation aux régimes de sécurité sociale correspondant notamment aux régimes de retraite (...). Ces sociétés ont pour objet l'exercice libéral de la profession et ne peuvent accomplir des actes professionnels que par l'intermédiaire de leurs membres ayant qualité pour exercer cette profession.*

¹ Tribunal de grande instance de Grasse, 13 août 1997, n° 916/97.

² Cour d'appel d'Aix-en-Provence, 25 mai 1999, n° 97-22.162.

Les cotisations dues par les médecins associés qui exercent au sein de ces structures doivent être assises sur l'ensemble des revenus professionnels trouvant leur origine dans l'exercice de la médecine quelle que soit la forme sous laquelle ils sont perçus, ou encore la dénomination ou la qualification fiscale attachée à ces revenus. »³

Le Conseil d'État, en 2007, suivant une logique fiscale, aboutissait à une solution inverse.

Le premier alinéa de l'article L. 131-6 du CSS prévoit que les cotisations des indépendants sont assises sur le revenu professionnel non salarié. Le deuxième alinéa dispose que le revenu d'activité pris en compte est déterminé par référence à celui retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu, ce qui exclut les dividendes versés aux associés d'une société de capitaux qui sont des revenus du patrimoine imposables dans la catégorie des revenus mobiliers.

Le Conseil d'État, en estimant que « *les dividendes versés aux associés d'une société de capitaux sont des revenus du patrimoine et sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers* », a conclu qu'« *alors même qu'en vertu de la loi du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire [que] ces sociétés ont pour objet exclusif l'exercice en commun de ces professions, les dividendes versés aux associés de SEL de médecins ne peuvent être regardés comme des revenus des professionnels* »⁴. Selon le rapporteur public⁵, cette solution permettait d'éviter un risque d'un double assujettissement à la contribution sociale généralisée (CSG), dès lors que les dividendes pouvaient être considérés à la fois comme des revenus du patrimoine et des revenus professionnels : « *Face à cette situation inextricable, que seul le législateur semblerait en mesure de démêler, nous nous résignons à vous proposer d'infirmar la position de la CARMF ayant regardé les dividendes distribués aux médecins associés des SEL comme des revenus professionnels au sens des articles L. 131-6, L. 642-1 et L. 642-2 du code de la sécurité sociale.* »⁶

Saisie de nouveau de la question, la Cour de cassation a, quelques mois plus tard, en mai 2008, repris l'orientation dégagée par les juridictions de l'ordre judiciaire, se prononçant clairement pour l'assujettissement des dividendes aux cotisations d'assurance vieillesse des professions libérales. Dans l'affaire qui

³ Question écrite n° 79064, *Journal Officiel Questions Assemblée nationale*, 21 mars 2006, p. 3174.

⁴ Conseil d'État, 14 novembre 2007, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral (ANSEL)*, n° 293642.

⁵ Mme Anne Courrèges, conclusions sous Conseil d'État, 14 novembre 2007, n° 293642, *Revue de jurisprudence sociale*, n° 4/0, 2008, p. 283.

⁶ D'un côté, l'article L. 136-3 du CSS dispose que la CSG, pour les revenus des travailleurs indépendants, est assise sur les revenus déterminés par application des dispositions de l'article L. 131-6. D'un autre côté, l'article L. 136-7 prévoit, quant à lui, que la CSG est due sur les produits de placements.

concernait un chirurgien-dentiste gérant majoritaire d'une SELARL, la Cour de cassation a considéré que « *nonobstant ces fonctions, l'intéressé est resté tenu à la même obligation d'affiliation en matière de cotisations sociales, dont l'assurance vieillesse, qu'avant la création de cette structure sociale et qu'il relevait encore du régime de retraite obligatoire de la caisse, la loi du 31 décembre 1990 relative aux SELARL n'ayant prévu aucune dérogation au régime de protection sociale obligatoire institué notamment pour cette catégorie professionnelle par la loi du 17 janvier 1948 relative au régime de protection sociale des professions non salariées* »⁷.

Dans le même temps, le Conseil des prélèvements obligatoires (mars 2008)⁸, le « rapport Fouquet » sur les cotisations sociales et la sécurité juridique (juillet 2008)⁹ et la Cour des comptes (septembre 2008)¹⁰ relevaient l'existence de comportements qualifiés d'« *optimisation sociale* » et consistant, pour certains professionnels libéraux associés en SEL, à privilégier le versement de dividendes plutôt que des rémunérations.

B. – L'intervention du législateur

Le troisième alinéa de l'article L. 131-6 du CSS, inséré par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 prévoit que, dans les SEL ou leurs holdings – les sociétés en participations financières de professions libérales (SPFPL) –, les dividendes et produits de comptes courants perçus par les associés dirigeants, leur conjoint, partenaire de pacte civil de solidarité (PACS) ou leurs enfants mineurs non émancipés, seront requalifiés, pour être soumis à cotisations sociales, en revenus d'activité, dès lors que ces sommes distribuées excèdent 10 % du total représenté par la valeur de l'actif investi ou la valeur des actions et parts sociales détenues par ces mêmes personnes, primes d'émission et comptes courants compris¹¹.

⁷ Cour de cassation, 2^e chambre civile, 15 mai 2008, *Lagravière c/ Caisse autonome de retraite des chirurgiens-dentistes*, n° 06-21.741.

⁸ Conseil des prélèvements obligatoires, *Les prélèvements obligatoires des indépendants*, 25 mars 2008, pp. 119-120.

⁹ M. Olivier Fouquet, *Cotisations sociales : stabiliser la norme, sécuriser les relations avec les URSSAF et prévenir les abus, rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique*, 23 juillet 2008.

¹⁰ *Ibid.*, p. 221.

¹¹ À noter : sont soumis obligatoirement au régime général de la sécurité sociale, en application de l'article L. 311-3 du CSS, les gérants de sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée à condition que lesdits gérants soient des associés minoritaires, les présidents du conseil d'administration, les directeurs généraux et les directeurs généraux délégués des sociétés d'exercice libéral à forme anonyme, les avocats salariés (sauf pour les risques gérés par la Caisse nationale des barreaux français à l'exception des risques invalidité-décès) et les présidents et dirigeants des sociétés par actions simplifiées et des sociétés d'exercice libéral par actions simplifiées.

Lors de l'adoption de cette disposition, le Gouvernement, par la voix du ministre du budget, justifiait ainsi cette mesure devant l'Assemblée nationale : elle a pour objet « *de limiter les abus de certains travailleurs indépendants qui se versent des dividendes plutôt que des salaires afin de limiter les cotisations sociales dont ils ont à s'acquitter* » et « *permet également de résoudre un conflit de jurisprudence entre la Cour de cassation et le Conseil d'État* »¹². Le ministre chargé des affaires sociales, quant à lui, a relevé qu'il s'agissait principalement d'une mesure anti-abus et non pas seulement d'un dispositif de recettes¹³.

Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2009, est soumise à cotisations sociales la part des revenus perçus par les travailleurs indépendants libéraux, compte tenu de leur participation directe mais aussi de celle des conjoints, partenaires de PACS, et des enfants mineurs non émancipés, et qui excèdent 10 % du capital de la société, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant. Sont pris également en compte dans le calcul des revenus distribués susceptibles d'entrer dans l'assiette des cotisations les revenus tirés des sommes versées sur les comptes courants¹⁴.

II. – La décision n° 2010-24 QPC du 6 août 2010

Si la disposition contestée est issue de la LFSS pour 2009, déférée au Conseil constitutionnel, elle n'a pas été examinée spécialement par le Conseil constitutionnel dans les motifs de sa décision, ni déclarée conforme dans le dispositif de celle-ci¹⁵. Des griefs relatifs à l'atteinte à l'égalité étaient invoqués à son encontre.

A. – Les griefs

À l'occasion d'un recours pour excès de pouvoir contre le décret d'application de l'article 22 de la loi de financement pour la sécurité sociale pour 2009 déposé par le CNB et l'ACE, l'ANSEL, intervenant volontairement dans le contentieux devant le juge de l'excès de pouvoir, a contesté la conformité à la Constitution du troisième alinéa de l'article L. 131-6 du CSS au regard de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui garantit l'égalité de tous devant la loi et au regard de l'article 13 de ladite Déclaration qui garantit l'égalité devant les charges publiques. Puis, le CNB et l'ACE ont également déposé un mémoire en défense d'une QPC devant le Conseil d'État.

¹² Assemblée nationale, troisième séance du 30 octobre 2008, *Journal officiel Débats Assemblée nationale*, p. 6615.

¹³ Sénat, séance du 17 novembre 2008, *Journal officiel Débats Sénat*, p. 6906.

¹⁴ Disposition issue d'un amendement présenté par M. Yves Bur à l'Assemblée nationale en première lecture (amendement n° 629).

¹⁵ Décision n° 2008-571 DC du 11 décembre 2008, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2009*.

Devant le Conseil constitutionnel, les trois requérants, l'ANSEL, le CNB et l'Association des avocats conseils d'entreprises, contestaient également la constitutionnalité du troisième alinéa de l'article L. 131-6 du CSS au regard des principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques.

Sur ces fondements, l'ANSEL contestait quatre différences de traitement qui étaient, à ses yeux, injustifiées :

- entre les professionnels libéraux, d'une part, et les autres travailleurs indépendants que sont les artisans et les commerçants, d'autre part ;
- entre professionnels libéraux, selon qu'ils exercent sous forme d'une société de droit commun (experts-comptables, conseils en propriété industrielle, pharmaciens, architectes) ou dans une SEL ;
- entre les gérants des SEL, selon qu'ils sont majoritaires ou minoritaires ;
- entre les associés de SEL à responsabilité limitée (SELARL) et les associés de sociétés civiles professionnelles (SCP) et d'associations ayant opté pour l'impôt sur les sociétés.

L'ANSEL demandait également, au-delà de la censure du troisième alinéa de l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale introduit par le *b*) de l'article 22 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009, l'abrogation en conséquence de l'ensemble de cet article 22.

Le CNB et l'ACE rejoignaient les griefs de l'ANSEL et en ajoutaient un : ils estimaient que certaines des personnes pouvant recevoir des dividendes et qui n'exerçaient pas dans la société se trouvaient dans une situation différente qui aurait justifié un traitement différent alors que les dispositions contestées leur réservaient un traitement identique¹⁶.

B. – La conformité des dispositions contestées aux droits et libertés que la Constitution garantit

Dans sa décision n° 2010-24 QPC du 6 août 2010, le Conseil constitutionnel a tout d'abord énoncé les normes de référence du principe d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques.

¹⁶ Article 5 de la loi du 31 décembre 1990 précitée.

En rappelant, notamment, qu'il ne résulte pas des dispositions de l'article 6 de la Déclaration de 1789 que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes, il a rejeté implicitement mais nécessairement le grief qui déniait la possibilité au législateur d'assurer un traitement identique de situations différentes¹⁷.

Puis, comme il l'a fait dans deux QPC précédentes¹⁸, le Conseil constitutionnel a, pour examiner la constitutionnalité des dispositions contestées, fait masse du principe d'égalité dans ses deux branches d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques et procéder en quatre étapes :

- il a circonscrit les spécificités de la situation examinée pour déterminer si la différence de traitement pouvait être justifiée par une différence de situations en rapport direct avec l'objet de la loi¹⁹ ;
- il a recherché la raison d'intérêt général en rapport direct avec la loi qui pouvait justifier une différence de traitement ;
- il a examiné, de manière spécifique au principe d'égalité devant les charges publiques, le caractère objectif et rationnel des critères qui fondaient la différence de traitement en fonction des buts que le législateur se propose ;
- enfin, également de manière spécifique, il a fait un contrôle de l'erreur manifeste de l'éventuelle rupture d'égalité devant les charges publiques.

Suivant cette logique, citant les premiers alinéas de l'article 5 et de l'article 12 de la loi du 31 décembre 1990, le Conseil constitutionnel a, tout d'abord, relevé les dispositions qui caractérisaient les SEL et, en particulier, la situation de leurs associés majoritaires non salariés au regard des revenus qu'ils pouvaient tirer de leur activité. Aucune des situations invoquées par les requérants n'était comparable à celle des associés majoritaires non salariés des SEL. En effet, seuls ces derniers se trouvent nécessairement, par détermination de la loi, en position de cumul du statut de gérant professionnel et du statut d'associé majoritaire ; seuls ces gérants associés majoritaires sont donc, par détermination de la loi, en position de choisir entre rémunérations « ordinaires » et dividendes.

¹⁷ Décisions n^{os} 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 37 ; 2006-541 DC du 28 septembre 2006, *Accord sur l'application de l'article 65 de la convention sur la délivrance de brevets européens (Accord de Londres)*, cons. 9.

¹⁸ Décisions n^{os} 2010-11 QPC du 9 juillet 2010, *Mme Virginie M. (Pension militaire d'invalidité)* ; 2010-16 QPC, *M. Philippe E. (Organismes de gestion agréés)*.

¹⁹ Par exemple, dans sa décision n^o 83-162 des 19-20 juillet 1983, *Loi relative à la démocratisation du secteur public*, cons. 40 et 41, le Conseil a admis que la différence de structure juridique ou de poids économique des entreprises justifie des modalités différentes de représentation des salariés.

Puis, le Conseil constitutionnel a constaté qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu dissuader les arbitrages rémunération-dividendes motivés par la volonté de réduire l'assiette des cotisations sociales, favoriser l'équilibre financier des régimes de sécurité sociale considérés et mettre fin à une divergence de jurisprudence préjudiciable à la sécurité juridique²⁰.

Motivées par ces raisons d'intérêt général, les dispositions du troisième alinéa de l'article L. 131-6 du CSS établissent en outre des critères objectifs et rationnels pour mesurer lesdits arbitrages : les revenus distribués entrent dans l'assiette des cotisations sociales dès lors qu'ils représentent une part significative – plus de 10 % – du capital social et des primes d'émission et des sommes versées en compte courant.

Enfin, le Conseil constitutionnel n'a constaté aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

En conséquence, il a rejeté les griefs portés contre le troisième alinéa de l'article L. 131-6 du CSS et déclaré ses dispositions conformes à la Constitution. Dès lors, il n'a pas examiné la demande d'abrogation de l'ensemble de l'article 22 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 présentée par l'un des requérants, demande qui, au demeurant, excédait le champ des dispositions transmises par le Conseil d'État.

²⁰ Décision n° 93-332 DC du 13 janvier 1994, *Loi relative à la santé publique et à la protection sociale*, cons. 13 et 14 : le législateur « a entendu mettre fin à des divergences de jurisprudence et éviter par là même le développement de contestations dont l'aboutissement aurait pu entraîner des conséquences financières préjudiciables à l'équilibre des régimes sociaux en cause » et il lui était loisible « d'user comme lui seul pouvait le faire en l'espèce, de son pouvoir de prendre des dispositions rétroactives afin de régler pour des raisons d'intérêt général les situations nées des divergences de jurisprudence ».