

Décision n° 2010-24 QPC

ANSEL

(3^{ème} alinéa de l'article L. 131-6 du
Code de la sécurité sociale)

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2010

Table des matières

I. Dispositions législatives	4
A. Dispositions contestées	4
1. Texte contesté	4
a) Code de la sécurité sociale	4
– Article L. 131-6	4
B. Autres dispositions (renvois, citations, application...)	6
1. Lois	6
– Article 5	6
– Article 6	7
– Article 12	7
– Article 14	7
a) Loi n°94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle	7
– Article 24	7
2. Code général des impôts	9
– Article 108	9
– Article 109	9
– Article 110	9
– Article 111	9
– Article 112	10
– Article 113	11
– Article 114	11
– Article 115	11
– Article 124	12
– Article 154 bis	12
3. Code de la sécurité sociale	14
– Article L. 311-2	14
– Article L. 311-3	14
– Article L. 642-1	14

– Article L. 642-2.....	15
– Article L. 723-1.....	15
– Article L. 723-5.....	16
– Article L. 723-15.....	16
C. Textes règlementaires	17
1. Décret n° 92-704 du 23 juillet 1992 pris pour l'application de l'article 14 de la loi no 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé	17
– Article 1er	17
– Article 2.....	17
– Article 3.....	17
2. Décret n° 2009-423 du 16 avril 2009 relatif à la détermination du capital social et des sommes versées en comptes courant d'associés des sociétés d'exercice libéral.	18
– Article 1er	18
D. Rapports.....	19
a) Rapport dit « Fouquet » sur les Cotisations sociales	19
b) Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires sur les indépendants	21
<u>II. Jurisprudence</u>	23
A. Jurisprudence sur l'application des dispositions législatives.....	23
1. Cour de cassation	23
a) Cass. civ. 2, 15 mai 2008, n° 06-21.741, M. Patrice Lagravière	23
b) Cour de cassation chambre civile 2, 1er juillet 2003, n°99-20567	25
c) Conseil d'Etat	26
(1) CE, 14 novembre 2007, n° 293642, Association nationale des sociétés d'exercice libéral (ANSEL).....	26
(2) CE 3° et 8° s-s-r., 30 juin 2008, n° 274480, M. et Mme Henri.....	27
B. Questions parlementaires.....	29
1. Assemblée nationale	29
a) Question écrite n° 49813 de M. Francina Marc	29
b) Question N° 79064 de M. Roustan Max.....	29
<u>III. Droits et libertés garantis par le Conseil constitutionnel</u>	31
A. Normes de référence	31
1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.....	31
– Article 6.....	31
– Article 13.....	31
2. Constitution de 1958	31
– Article 34.....	31
B. Jurisprudence relative aux droits et libertés	32
1. Conseil constitutionnel.....	32
a) Jurisprudence relative au principe d'égalité devant la loi.....	32
– Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998 - Loi de finances pour 1999	32
– Décision n° 91-302 DC du 30 décembre 1991 - Loi de finances pour 1992	32
– Décision n° 2006-541 DC du 28 septembre 2006 - Accord sur l'application de l'article 65 de la convention sur la délivrance de brevets européens.....	32

– Décision n° 2008-571 DC du 11 décembre 2008 - Loi de financement de la sécurité sociale pour 2009	33
– Décision n° 2010-1 QPC du 28 mai 2010 - Consorts L.	33
– Conseil d’État, 6 septembre 2006, Union des familles en Europe, n° 277752	33
b) Jurisprudence constitutionnelle relative à l’égalité des contribuables devant les charges publiques.....	34
– Décision n° 79-107 DC du 12 juillet 1979 - Loi relative à certains ouvrages reliant les voies nationales ou départementales.....	34
– Décision n° 84-183 DC du 18 janvier 1985 - Loi relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises.....	34
– Décision n° 97-388 DC du 20 mars 1997 - Loi créant les plans d’épargne retraite	34
– Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, Loi de finances pour 1999.....	35
– Décision n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000 - Loi de finances pour 2001	35
– Décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000 - Loi de finances rectificative pour 2000.....	36
– Décision n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002 - Loi de finances pour 2003	36
– Décision n° 2003-477 DC du 31 juillet 2003 - Loi pour l’initiative économique	36
– Décision n° 2003-488 DC du 29 décembre 2003 - Loi de finances rectificative pour 2003.....	37
– Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003 - Loi de finances pour 2004	37
– Décision n° 2004-511 DC du 29 décembre 2004 - Loi de finances pour 2005	37
– Décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, Loi en faveur du travail, de l’emploi et du pouvoir d’achat	38
c) Jurisprudence constitutionnelle relative à la « sécurité juridique »	39
– Décision n° 93-332 DC du 13 janvier 1994 - Loi relative à la santé publique et à la protection sociale	39

I. Dispositions législatives

A. Dispositions contestées

1. Texte contesté

a) *Code de la sécurité sociale*

Livre 1 : Généralités - Dispositions communes à tout ou partie des régimes de base

Titre 3 : Dispositions communes relatives au financement

Chapitre 1er : Assiette et régime fiscal des cotisations

Section 5 : Cotisations sur les revenus d'activité des travailleurs non salariés des professions non agricoles

– **Article L. 131-6**

Modifié par LOI n°2009-594 du 27 mai 2009 - art. 4 (V)

Les cotisations d'assurance maladie et maternité et d'allocations familiales des travailleurs non salariés non agricoles et les cotisations d'assurance vieillesse des professions artisanales, industrielles ou commerciales sont assises sur le revenu professionnel non salarié ou, le cas échéant, sur des revenus forfaitaires.

Le revenu d'activité pris en compte est déterminé par référence à celui retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu. Ce revenu est majoré des déductions et exonérations mentionnées aux articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 octies A, 44 undecies, 44 terdecies, 44 quaterdecies et 151 septies A et au deuxième alinéa du I de l'article 154 bis du code général des impôts, à l'exception des cotisations versées aux régimes facultatifs par les assurés ayant adhéré à ces régimes avant la date d'effet de l'article 24 de la loi n° 94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle. Il n'est pas tenu compte des reports déficitaires, des amortissements réputés différés au sens du 2° du 1 de l'article 39 du code général des impôts, des plus-values et moins-values professionnelles à long terme, des provisions mentionnées aux articles 39 octies E et 39 octies F du même code et du coefficient multiplicateur mentionné au 7 de l'article 158 du même code.

(Loi de financement de la sécurité sociale n° 2008-1330 du 17 décembre 2008, art. 22-I) **Pour les sociétés d'exercice libéral visées à l'article 1er de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales, est également prise en compte, dans les conditions prévues au deuxième alinéa, 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 et des revenus visés au 4° de l'article 124 du même code 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. Un décret en Conseil d'Etat précise la nature des apports retenus pour la détermination du capital social au sens du présent alinéa ainsi que les modalités de prise en compte des sommes versées en compte courant.**

Sont également pris en compte, dans les conditions prévues au deuxième alinéa, les revenus tirés de la location de tout ou partie d'un fonds de commerce, d'un établissement artisanal, ou d'un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location, dans ce dernier cas, comprenne ou non tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie, lorsque ces revenus sont perçus par une personne qui réalise des actes de commerce au titre de l'entreprise louée ou y exerce une activité.

Les cotisations sont établies sur une base annuelle. Elles sont calculées, à titre provisionnel, en pourcentage du revenu professionnel de l'avant-dernière année ou des revenus forfaitaires. Lorsque le revenu professionnel est définitivement connu, les cotisations font l'objet d'une régularisation.

Le montant des acomptes provisionnels de cotisations sociales dus au titre d'une année civile peut être calculé sur la base des revenus de cette année estimés par l'assuré sur demande de celui-ci à l'organisme de recouvrement. Une majoration de retard de 10 % est appliquée sur l'insuffisance de versement des acomptes provisionnels lorsque le revenu définitif au titre de la même période est supérieur de plus d'un tiers au revenu estimé par l'assuré. Cette majoration est recouvrée et contrôlée dans les conditions fixées aux articles L. 244-3 et L. 244-9.

Sans préjudice du précédent alinéa, les cotisations mentionnées au premier alinéa dues au titre de la première année civile d'activité sont calculées à titre provisionnel sur une base forfaitaire qui ne peut excéder dix-huit fois la valeur de la base mensuelle de calcul des prestations familiales en vigueur au 1er octobre de l'année précédente ; celles dues au titre de la deuxième année civile d'activité sont calculées à titre provisionnel sur une base forfaitaire qui ne peut excéder vingt-sept fois cette valeur.

B. Autres dispositions (renvois, citations, application...)

1. Lois

Loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales

LOI relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales

– Article 1er

LOI n° 90-1258 du 31 décembre 1990

Il peut être constitué, pour l'exercice d'une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés anonymes, des sociétés par actions simplifiées ou des sociétés en commandite par actions régies par les dispositions du livre II du code de commerce, sous réserve des dispositions du titre Ier de la présente loi.

Ces sociétés peuvent également, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat, avoir pour objet l'exercice en commun de plusieurs des professions libérales définies au premier alinéa.

Elles ne peuvent accomplir les actes d'une profession déterminée que par l'intermédiaire d'un de leurs membres ayant qualité pour exercer cette profession.

(...)

– Article 5

Plus de la moitié du capital social et des droits de vote doit être détenue, directement ou par l'intermédiaire de la société mentionnée au 4o ci-dessous, par des professionnels en exercice au sein de la société.

Sous réserve de l'application des dispositions de l'article 6, le complément peut être détenu par:

1o Des personnes physiques ou morales exerçant la ou les professions constituant l'objet social de la société;

2o Pendant un délai de dix ans, des personnes physiques qui, ayant cessé toute activité professionnelle, ont exercé cette ou ces professions au sein de la société;

3o Les ayants droit des personnes physiques mentionnées ci-dessus pendant un délai de cinq ans suivant leur décès;

4o Une société constituée dans les conditions prévues à l'article 220 quater A du code général des impôts si les membres de cette société exercent leur profession au sein de la société d'exercice libéral;

5 Des personnes exerçant soit l'une quelconque des professions libérales de santé, soit l'une quelconque des professions libérales juridiques ou judiciaires, soit l'une quelconque des autres professions libérales, visées au premier alinéa de l'article 1er, selon que l'exercice de l'une de ces professions constitue l'objet social.

Le nombre de sociétés constituées pour l'exercice d'une même profession,

dans lesquelles une même personne physique ou morale figurant parmi celles mentionnées au 1o et au 5o ci-dessus est autorisée à détenir des participations, peut être limité pour une profession par décret en Conseil d'Etat.

Dans l'hypothèse où l'une des conditions visées au présent article viendrait à ne plus être remplie, la société dispose d'un délai d'un an pour se mettre en conformité avec les dispositions de la présente loi. A défaut, tout intéressé peut demander en justice la dissolution de la société. Le tribunal peut accorder à la société un délai maximal de six mois pour régulariser la situation. La dissolution ne peut être prononcée si, au jour où il est statué sur le fond, cette régularisation a eu lieu.

Lorsque, à l'expiration du délai de cinq ans prévu au 3o ci-dessus, les ayants droit des associés ou anciens associés n'ont pas cédé les parts ou actions qu'ils détiennent, la société peut, nonobstant leur opposition,

décider de réduire son capital du montant de la valeur nominale de leurs parts ou actions et de les racheter à un prix fixé dans les conditions prévues à l'article 1843-4 du code civil.

– **Article 6**

Pour chaque profession, des décrets en Conseil d'Etat pourront prévoir, compte tenu des nécessités propres à cette profession, la faculté pour toute personne physique ou morale de détenir un quart au plus du capital des sociétés constituées sous la forme de société d'exercice libéral à responsabilité limitée ou de société d'exercice libéral à forme anonyme.

Les statuts d'une société d'exercice libéral en commandite par actions pourront prévoir que la quotité du capital social détenue par des personnes autres que celles visées à l'article 5 ci-dessus pourra être supérieure au quart tout en demeurant inférieure à la moitié dudit capital.

Les dispositions de cet article ne sont pas applicables aux professions judiciaires ou juridiques.

– **Article 12**

Les gérants, le président du conseil d'administration, les membres du directoire, le président du conseil de surveillance et les directeurs généraux ainsi que les deux tiers au moins des membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance doivent être des associés exerçant leur profession au sein de la société.

Les dispositions des premier et deuxième alinéas de l'article 93 de la loi no 66-537 du 24 juillet 1966 précitée ne sont pas applicables aux sociétés d'exercice libéral.

Pour l'application des articles 50, 101, 103 143, 145 et 258 de la loi no 66-537 du 24 juillet 1966 précitée, seuls les professionnels exerçant au sein de la société prennent part aux délibérations prévues par ces textes lorsque les conventions en cause portent sur les conditions dans lesquelles ils y exercent leur profession.

(...)

– **Article 14**

Un décret en Conseil d'Etat régleme les comptes d'associés et fixe, notamment, le montant maximum des sommes susceptibles d'être mises à la disposition de la société et les conditions applicables au retrait de ces sommes. Cette réglementation, qui peut comporter des dispositions différentes selon la forme sociale choisie, selon que la société a pour objet l'exercice d'une ou de plusieurs professions ou selon la catégorie d'associé concernée au regard des articles 5, 6, 8 et 13, s'applique à toutes les professions libérales visées au premier alinéa de l'article 1er. Un décret en Conseil d'Etat régleme les comptes d'associés et fixe, notamment, le montant maximum des sommes susceptibles d'être mises à la disposition de la société et les conditions applicables au retrait de ces sommes. Cette réglementation, qui peut comporter des dispositions différentes selon la forme sociale choisie, selon que la société a pour objet l'exercice d'une ou de plusieurs professions ou selon la catégorie d'associé concernée au regard des articles 5, 6, 8 et 13, s'applique à toutes les professions libérales visées au premier alinéa de l'article 1er.

a) Loi n°94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle

Titre III : Simplification des obligations comptables et dispositions fiscales

Section 2 : Dispositions fiscales relatives à l'entreprise individuelle et à la petite et moyenne entreprise.

– **Article 24**

I. Paragraphe modificateur

II. Les prestations servies par les régimes ou au titre des contrats visés au deuxième alinéa de l'article 154 bis du code général des impôts sous forme de revenus de remplacement sont prises en compte pour la détermination du revenu imposable de leur bénéficiaire.

Les prestations servies sous forme de rentes ou pour perte d'emploi subie sont imposables dans la catégorie des pensions dans les conditions fixées au a du 5 de l'article 158 du code général des impôts.

III. Les dispositions du I et du II ci-dessus sont applicables aux cotisations et aux prestations versées à compter de la date de publication de la présente loi.

2. Code général des impôts

Article 108

Les dispositions des articles 109 à 117 fixent les règles suivant lesquelles sont déterminés les revenus distribués par :

1° Les personnes morales passibles de l'impôt prévu au chapitre II du présent titre;

2° Les personnes morales et sociétés en participation qui se sont volontairement placées sous le même régime fiscal en exerçant l'option prévue au 3 de l'article 206.

Elles s'appliquent, même en l'absence de l'option visée ci-dessus, aux revenus distribués aux commanditaires dans les sociétés en commandite simple, et aux associés autres que ceux indéfiniment responsables dans les sociétés en participation.

Les revenus distribués par les personnes morales exonérées de l'impôt prévu au chapitre II susvisé sont également déterminés conformément aux mêmes règles.

Article 109

1. Sont considérés comme revenus distribués :

1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;

2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.

Les sommes imposables sont déterminées pour chaque période retenue pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés par la comparaison des bilans de clôture de ladite période et de la période précédente selon des modalités fixées par décret en conseil d'Etat (1).

2. (Abrogé)

NOTA: Voir les articles 40 à 47 de l'annexe II.

Article 110

Pour l'application du 1° du 1 de l'article 109 les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, ces bénéfices sont augmentés de ceux qui sont légalement exonérés dudit impôt, y compris les produits déductibles du bénéfice net en vertu du I de l'article 216, ainsi que des bénéfices que la société a réalisés dans des entreprises exploitées hors de France et diminués des sommes payées au titre de l'impôt sur les sociétés.

Article 111

Sont notamment considérés comme revenus distribués :

a. Sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes.

Nonobstant toutes dispositions contraires, lorsque ces sommes sont remboursées postérieurement au 1er janvier 1960, à la personne morale qui les avait versées, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est restituée aux bénéficiaires ou à leurs ayants cause dans des conditions et suivant des modalités fixées par décret (1) ;

b. Les sommes ou valeurs attribuées aux porteurs de parts bénéficiaires ou de fondateur au titre de rachat de ces parts ;

c. Les rémunérations et avantages occultes ;

d. La fraction des rémunérations qui n'est pas déductible en vertu du 1° du 1 de l'article 39 ;

e. Les dépenses et charges dont la déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés est interdite en vertu des dispositions des du premier alinéa et du c du 4 de l'article 39.

– **Article 112**

Ne sont pas considérés comme revenus distribués :

1° Les répartitions présentant pour les associés ou actionnaires le caractère de remboursements d'apports ou de primes d'émission. Toutefois, une répartition n'est réputée présenter ce caractère que si tous les bénéficiaires et les réserves autres que la réserve légale ont été auparavant répartis. Les dispositions prévues à la deuxième phrase ne s'appliquent pas lorsque la répartition est effectuée au titre du rachat par la société émettrice de ses propres titres.

Sous réserve des dispositions du 3°, ne sont pas considérés comme des apports pour l'application de la présente disposition :

a. Les réserves incorporées au capital ;

b. Les sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion ou de scission) à l'occasion d'une fusion ou d'une scission de sociétés ou d'un apport partiel d'actif donnant lieu à l'attribution de titres aux associés dans les conditions prévues au 2 de l'article 115.

2° Les amortissements de tout ou partie de leur capital social, parts d'intérêt ou commandites, effectués par les sociétés concessionnaires de l'Etat, des départements, des communes ou autres collectivités publiques, lorsque ces amortissements sont justifiés par la caducité de tout ou partie de l'actif social notamment par dépérissement progressif ou par obligation de remise de concessions à l'autorité concédante. Le caractère d'amortissement de l'opération et la légitimité de l'exonération seront constatés, dans chaque cas, dans des conditions fixées par décret (1).

3° Les remboursements consécutifs à la liquidation de la société et portant :

a. Sur les réserves incorporées au capital antérieurement au 1er janvier 1949 ;

b. Sur le capital amorti, à concurrence de la fraction ayant, lors de l'amortissement, supporté l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou l'impôt sur le revenu ;

c. Sur les sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion) à l'occasion d'une fusion antérieure au 1er janvier 1949 si et dans la mesure où elles ont supporté, à raison de la fusion, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou la taxe additionnelle au droit d'apport.

4° Les sommes mises à la disposition des associés dès lors qu'elles constituent la rémunération d'un prêt, d'un service ou d'une fonction et sont valablement comprises dans les charges déductibles pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

5° (Abrogé)

6° Les sommes ou valeurs attribuées aux actionnaires au titre du rachat de leurs actions, lorsque ce rachat est effectué dans les conditions prévues aux articles L. 225-208 ou L. 225-209 à L. 225-212 du code de commerce. Le régime des plus-values prévu, selon les cas, aux articles 39 duodecimes, 150-0 A ou 150 UB est alors applicable.

7° L'attribution d'actions ou de parts sociales opérée en conséquence de l'incorporation de réserves au capital.

8° La fraction d'intérêts non déductible en application du sixième alinéa du 1 du II de l'article 212.

NOTA:

Loi 2005-1719 2005-12-30 art. 113 VIII Finances pour 2006 :

Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007.

– **Article 113**

Pour l'application des articles 109 et 112, l'incorporation directe de bénéfices au capital est assimilée à une incorporation de réserves.

– **Article 114**

Abrogé par Décret n° 55-456 du 30 avril 1955, art. 31

– **Article 115**

1. En cas de fusion ou de scission de sociétés, l'attribution de titres, sommes ou valeurs aux membres de la société apporteuse en contrepartie de l'annulation des titres de cette société n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations de fusion ou de scission de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3^o nonies de l'article 208, sous réserve que la société bénéficiaire des apports s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour les obligations de distribution prévues au II de l'article L. 214-128 du code monétaire et financier. En cas de scission, ces obligations doivent être reprises par les sociétés bénéficiaires des apports au prorata du montant de l'actif réel apporté, apprécié à la date d'effet de l'opération.

2. Les dispositions du 1 s'appliquent également sur agrément délivré à la société apporteuse dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, en cas d'attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif aux membres de la société apporteuse, lorsque cette attribution, proportionnelle aux droits des associés dans le capital, a lieu dans un délai d'un an à compter de la réalisation de l'apport.

L'agrément est délivré lorsque, compte tenu des éléments respectivement transférés et conservés par la société apporteuse :

a. L'apport et l'attribution sont justifiés par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par chacune des deux sociétés d'au moins une activité autonome ou l'amélioration de leurs structures, ainsi que par une association entre les parties ;

b. L'apport est placé sous le régime de l'article 210 A ;

c. L'apport et l'attribution n'ont pas comme objectif principal ou comme un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

Lorsque l'attribution est faite au profit d'une entreprise, les titres répartis doivent être inscrits au bilan pour une valeur égale au produit de la valeur comptable des titres de la société apporteuse et du rapport existant, à la date de l'opération d'apport, entre la valeur réelle des titres répartis et celle des titres de la société apporteuse. La valeur comptable des titres de la société apporteuse est réduite à due concurrence.

Lorsque la valeur fiscale des titres de la société apporteuse est différente de leur valeur comptable, la plus-value de cession de ces titres ainsi que celle des titres répartis sont déterminées à partir de cette valeur fiscale qui doit être répartie selon les mêmes modalités que celles qui sont prévues au sixième alinéa.

3. Les dispositions du 1 et 2 ne sont pas applicables aux opérations de fusion, scission et apport partiel d'actif par lesquelles une société non exonérée de l'impôt sur les sociétés fait apport de tout ou partie de ses biens à une société d'investissement à capital variable.

(...)

– **Article 124**

Sont considérés comme revenus au sens du présent article, lorsqu'ils ne figurent pas dans les recettes provenant de l'exercice d'une profession industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une exploitation minière, les intérêts, arrérages, primes de remboursement et tous autres produits :

1° Des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, à l'exclusion de celles représentées par des obligations, effets publics et autres titres d'emprunts négociables entrant dans les prévisions des articles 118 à 123;

2° Des dépôts de sommes d'argent à vue ou à échéance fixe, quel que soit le dépositaire et quelle que soit l'affectation du dépôt;

3° Des cautionnements en numéraire;

4° **Des comptes courants.**

5° Des clauses d'indexation afférentes aux sommes mises ou laissées à la disposition d'une société par ses associés ou ses actionnaires.

– **Article 154 bis**

Modifié par loi n°2009-594 du 27 mai 2009 - art. 4 (V)

I.-Pour la détermination des bénéficiaires industriels et commerciaux et des bénéficiaires des professions non commerciales, sont admises en déduction du bénéfice imposable les cotisations à des régimes obligatoires, de base ou complémentaires, d'allocations familiales, d'assurance vieillesse, y compris les cotisations versées en exercice des facultés de rachat prévues aux [articles L. 633-11](#), [L. 634-2-2](#), [L. 642-2-2](#), [L. 643-2](#) et [L. 723-5](#) du code de la sécurité sociale, invalidité, décès, maladie et maternité.

Il en est également de même des primes versées au titre des contrats d'assurance groupe, y compris ceux gérés par une institution mentionnée à [l'article L. 370-1 du code des assurances](#) pour les contrats mentionnés à l'article L. 143-1 dudit code, prévus à l'article L. 144-1 du code des assurances par les personnes mentionnées au 1° de ce même article et des cotisations aux régimes facultatifs mis en place dans les conditions fixées par les articles L. 644-1 et L. 723-14 du code de la sécurité sociale par les organismes visés aux articles L. 644-1 et [L. 723-1](#) du code de la sécurité sociale pour les mêmes risques et gérés dans les mêmes conditions, dans une section spécifique au sein de l'organisme, à condition, lorsque ces cotisations ou primes financent des garanties portant sur le remboursement ou l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident, que ces garanties respectent les conditions mentionnées à l'article L. 871-1 du même code.

II.-Les cotisations versées aux régimes obligatoires complémentaires d'assurance vieillesse mentionnés au premier alinéa du I, pour la part de ces cotisations excédant la cotisation minimale obligatoire, et les cotisations ou primes mentionnées au deuxième alinéa du I sont déductibles :

1° Pour l'assurance vieillesse, dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

a) 10 % de la fraction du bénéfice imposable retenu dans la limite de huit fois le montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale, auxquels s'ajoutent 15 % supplémentaires sur la fraction de ce bénéfice comprise entre une fois et huit fois le montant annuel précité ;

b) Ou 10 % du montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale.

Cette limite est réduite, le cas échéant, des sommes versées par l'entreprise au plan d'épargne pour la retraite collectif défini aux articles L. 3334-1 à L. 3334-16 du code du travail et exonérées en application du a du 18° de l'article 81 ;

2° Pour la prévoyance, dans la limite d'un montant égal à la somme de 7 % du montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale et de 3,75 % du bénéfice imposable, sans que le total ainsi obtenu puisse excéder 3 % de huit fois le montant annuel du plafond précité ;

3° Pour la perte d'emploi subie, dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

a) 1,875 % du bénéfice imposable retenu dans la limite de huit fois le montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale ;

b) Ou 2, 5 % du montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale.

Les revenus exonérés en application des articles 44 sexies à 44 undecies, 44 terdecies et 44 quaterdecies ou au 9 de l'article 93 sont retenus pour l'appréciation du montant du bénéfice imposable mentionné aux 1^o 2^o et 3^o Il n'est pas tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme.

III.-Toutefois, par dérogation aux I et II et pour la détermination des résultats des exercices clos ou des périodes d'imposition arrêtées jusqu'au 31 décembre 2010, les dispositions du présent article dans sa rédaction en vigueur jusqu'à l'imposition des revenus de 2003 continuent de s'appliquer, si elles sont plus favorables, aux cotisations mentionnées au premier alinéa du I et aux cotisations ou primes versées dans le cadre de contrats ou de régimes facultatifs mentionnés au second alinéa du I conclus ou institués avant le 25 septembre 2003 et, pour ces dernières cotisations ou primes, pour leur taux en vigueur avant la même date.

3. Code de la sécurité sociale

– Article L. 311-2

Sont affiliées obligatoirement aux assurances sociales du régime général, quel que soit leur âge et même si elles sont titulaires d'une pension, toutes les personnes quelle que soit leur nationalité, de l'un ou de l'autre sexe, salariées ou travaillant à quelque titre ou en quelque lieu que ce soit, pour un ou plusieurs employeurs et quels que soient le montant et la nature de leur rémunération, la forme, la nature ou la validité de leur contrat.

– Article L. 311-3

Sont notamment compris parmi les personnes auxquelles s'impose l'obligation prévue à l'article L. 311-2, même s'ils ne sont pas occupés dans l'établissement de l'employeur ou du chef d'entreprise, même s'ils possèdent tout ou partie de l'outillage nécessaire à leur travail et même s'ils sont rétribués en totalité ou en partie à l'aide de pourboires :

(...)

11° Les gérants de sociétés à responsabilité limitée et de sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée à condition que lesdits gérants ne possèdent pas ensemble plus de la moitié du capital social, étant entendu que les parts appartenant, en toute propriété ou en usufruit, au conjoint, partenaire lié par un pacte civil de solidarité compris, et aux enfants mineurs non émancipés d'un gérant sont considérées comme possédées par ce dernier ;

12° Les présidents du conseil d'administration, les directeurs généraux et les directeurs généraux délégués des sociétés anonymes et des sociétés d'exercice libéral à forme anonyme ;

(...)

19° Les avocats salariés, sauf pour les risques gérés par la Caisse nationale des barreaux français visée à l'article L. 723-1 à l'exception des risques invalidité-décès ;

23° Les présidents et dirigeants des sociétés par actions simplifiées et des sociétés d'exercice libéral par actions simplifiées ;

(...)

– Article L. 642-1

Toute personne exerçant une activité professionnelle relevant de l'Organisation autonome d'assurance vieillesse des professions libérales est tenue de verser des cotisations destinées à financer notamment :

1° Les prestations définies au chapitre III du présent titre ;

2° Les charges de compensation incombant à cette organisation en application des articles L. 134-1 et L. 134-2.

Le régime de la pension de retraite reçoit une contribution du fonds institué par l'article L. 135-1 dans les conditions fixées par l'article L. 135-2.

Les charges mentionnées aux 1° et 2° sont couvertes par une cotisation proportionnelle déterminée en pourcentage des revenus professionnels non salariés tels que définis à l'article L. 642-2. Les revenus professionnels soumis à cotisations sont divisés en deux tranches déterminées par référence au plafond prévu à l'article L. 241-3 et dont les limites sont fixées par décret. Chaque tranche est affectée d'un taux de cotisation. La cotisation afférente à chaque tranche ouvre droit à l'acquisition d'un nombre de points déterminé par décret.

Le taux de cotisation appliqué à chaque tranche de revenus est fixé par décret, après avis de la Caisse nationale d'assurance vieillesse des professions libérales.

Un décret fixe le nombre de points attribué aux personnes exonérées de tout ou partie des cotisations en application de l'article L. 642-3.

– **Article L. 642-2**

Les cotisations prévues à l'article L. 642-1 sont assises sur le revenu professionnel non salarié ou, le cas échéant, sur des revenus forfaitaires. Elles ne peuvent être inférieures à un montant fixé par décret.

Le revenu professionnel pris en compte est celui défini aux deuxième, troisième et quatrième alinéas de l'article L. 131-6.

Les cotisations sont calculées, chaque année, à titre provisionnel, en pourcentage du revenu professionnel de l'avant-dernière année ou des revenus forfaitaires. Lorsque le revenu professionnel est définitivement connu, les cotisations font l'objet d'une régularisation.

Les cotisations mentionnées au premier alinéa dues au titre de la première année civile d'activité sont calculées à titre provisionnel sur une base forfaitaire qui ne peut excéder dix-huit fois la valeur de la base mensuelle de calcul des prestations familiales en vigueur au 1er octobre de l'année précédente ; celles dues au titre de la deuxième année d'activité sont calculées à titre provisionnel sur une base forfaitaire qui ne peut excéder vingt-sept fois cette valeur.

Par dérogation aux dispositions des troisième et quatrième alinéas, sur demande du professionnel libéral, il n'est demandé aucune cotisation provisionnelle ou définitive pendant les douze premiers mois suivant la date d'effet de son affiliation.

Les dispositions des deuxième et troisième alinéas de l'article L. 131-6-1 sont applicables aux cotisations prévues par l'article L. 642-1.

Les dispositions des deux alinéas précédents ne sont pas applicables à raison d'une modification des conditions dans lesquelles le professionnel libéral exerce son activité.

(...)

– **Article L. 723-1**

Sont affiliés de plein droit à une caisse privée, dite caisse nationale des barreaux français, dotée de la personnalité civile, les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation et tous les avocats et avocats stagiaires en activité dans les barreaux de la métropole et des départements mentionnés à l'article L. 751-1.

Sont également affiliés le conjoint associé et le conjoint collaborateur mentionnés à l'article L. 121-4 du code de commerce.

Les statuts de cette caisse ne peuvent entrer en vigueur qu'après avoir été approuvés par arrêté interministériel.

NOTA :

Loi n° 2005-882 du 2 août 2005 art. 15 XIV : les dispositions de l'article 15 sont applicables :

1° A compter de la date de publication du décret en Conseil d'État prévu au V de l'article L. 121-4 du code de commerce, aux conjoints adhérant à cette date, à l'assurance volontaire vieillesse des travailleurs non salariés en application des dispositions des 5° et 6° de l'article L. 742-6 du code de la sécurité sociale ;

2° A compter du premier jour du quatrième trimestre civil suivant la date de publication du décret en Conseil d'État prévu au V de l'article L. 121-4 du code de commerce, aux conjoints collaborateurs mentionnés à l'article L. 622-8 du code de la sécurité sociale autres que ceux mentionnés au 1° du présent XIV.

(...)

– **Article L. 723-5**

La caisse instituée par l'article L. 723-1 perçoit, outre le montant des droits de plaidoirie mentionnés à l'article L. 723-3, une cotisation annuelle obligatoire pour tous les avocats, à l'exception de ceux qui en sont exonérés. Elle peut être graduée suivant l'âge lors de la prestation de serment et l'ancienneté d'exercice depuis la prestation de serment.

La caisse perçoit également une cotisation assise sur les revenus professionnels de l'avant-dernière année tels qu'ils sont définis aux deuxième et troisième alinéas de l'article L. 131-6 dans la limite d'un plafond fixé par décret ; le taux de cette cotisation est également fixé par décret.

La caisse reçoit une contribution du fonds institué par l'article L. 135-1 dans les conditions fixées par l'article L. 135-2.

Les cotisations d'assurance vieillesse de base du conjoint collaborateur de l'avocat non salarié comportent une part fixée à une fraction de la cotisation visée au premier alinéa et une part calculée sur une fraction équivalente à la précédente du revenu visé au deuxième alinéa.

Le conjoint collaborateur mentionné à l'article L. 121-4 du code de commerce peut demander la prise en compte, par l'organisation autonome d'assurance vieillesse mentionnée à l'article L. 723-1 du présent code, de périodes d'activité sous réserve de justifier par tous moyens avoir participé directement et effectivement à l'activité de l'entreprise et d'acquitter des cotisations dans des conditions garantissant la neutralité actuarielle. Les périodes susceptibles d'être rachetées sont limitées à six années. Le rachat est autorisé jusqu'au 31 décembre 2020.

Un décret en Conseil d'Etat détermine les conditions d'application du présent article, notamment :

- les conditions dans lesquelles les demandes doivent être présentées ;
- le mode de calcul des cotisations et les coefficients de revalorisation qui leur sont applicables ;
- les modalités de liquidation des droits à l'assurance vieillesse des demandeurs.

(...)

– **Article L. 723-15**

Le régime complémentaire obligatoire est financé exclusivement par les cotisations des assurés assises sur le revenu professionnel tel que défini aux deuxième et troisième alinéas de l'article L. 131-6 ou sur les rémunérations brutes pour celles acquittées pour le compte des avocats visés au 19° de l'article L. 311-3, dans la limite d'un plafond.

Les cotisations d'assurance vieillesse complémentaire du conjoint collaborateur de l'avocat non salarié ont pour assiette, sur demande, un pourcentage du revenu professionnel défini au premier alinéa. Avec l'accord de l'avocat, cette assiette peut être déduite du revenu défini au premier alinéa avant calcul de la cotisation de l'avocat au régime complémentaire.

Ces cotisations obligatoires sont versées et recouvrées dans les mêmes conditions que les cotisations du régime de base instituées par les articles L. 723-5 et L. 723-6-1.

Elles sont déductibles du revenu professionnel imposable.

C. Textes réglementaires

1. Décret n° 92-704 du 23 juillet 1992 pris pour l'application de l'article 14 de la loi no 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé

Le Premier ministre,

Sur le rapport du garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu la loi no 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, et notamment son article 14;

(...)

Décète :

– **Article 1er**

- L'associé exerçant sa profession au sein d'une société d'exercice libéral constituée pour l'exercice en commun de ladite profession ainsi que ses ayants droit devenus associés en application du 3o du deuxième alinéa de l'article 5 de la loi no 90-1258 du 31 décembre 1990 susvisée peuvent mettre à la disposition de la société, au titre de comptes d'associés, des sommes dont le montant, fixé par les statuts, ne peut excéder deux fois celui de leur participation au capital. Tout autre associé peut mettre au même titre à la disposition de cette société des sommes dont le montant, fixé par les statuts, ne peut excéder celui de sa participation au capital.

Ces sommes ne peuvent être retirées, en tout ou partie, qu'après notification à la société, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, avec un préavis dont la durée, fixée par les statuts, ne peut être inférieure, pour l'associé exerçant au sein de la société d'exercice libéral et, le cas échéant, pour ses ayants droit mentionnés à l'alinéa précédent, à six mois et, pour tout autre associé, à un an.

– **Article 2**

- Le présent décret est applicable dans les territoires d'outre-mer et dans la collectivité territoriale de Mayotte.

– **Article 3**

- Le ministre d'Etat, ministre de l'éducation nationale et de la culture, le garde des sceaux, ministre de la justice, le ministre de l'économie et des finances, le ministre du budget, le ministre de l'équipement, du logement et des transports, le ministre de l'industrie et du commerce extérieur, le ministre de l'agriculture et de la forêt, le ministre de la santé et de l'action humanitaire, le ministre des départements et territoires d'outre-mer et le secrétaire d'Etat à la mer sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

2. Décret n° 2009-423 du 16 avril 2009 relatif à la détermination du capital social et des sommes versées en comptes courant d'associés des sociétés d'exercice libéral.

– Article 1er

A la section 5 du chapitre Ier du titre III du livre Ier du code de la sécurité sociale, il est ajouté un article R. 131-2 ainsi rédigé :

« Art.R. 131-2.-Pour l'application du troisième alinéa de l'article L. 131-6 :

« 1° Les apports retenus pour la détermination du capital social sont les apports en numéraire intégralement libérés et les apports en nature à l'exclusion de ceux constitués par des biens incorporels qui n'ont fait l'objet ni d'une transaction préalable en numéraire ni d'une évaluation par un commissaire aux apports ;

« 2° Les sommes versées en compte courant correspondent au solde moyen annuel du compte courant d'associé. Ce solde moyen annuel est égal à la somme des soldes moyens du compte courant de chaque mois divisée par le nombre de mois compris dans l'exercice ;

« 3° Le montant du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant d'associé est apprécié au dernier jour de l'exercice précédant la distribution des revenus mentionnés aux articles 108 à 115 du code général des impôts et le versement des revenus visés au 4° de l'article 124 du même code. »

(...)

D. Rapports

a) *Rapport dit « Fouquet » sur les Cotisations sociales*

Cotisations sociales : stabiliser la norme, sécuriser les relations avec les URSSAF et prévenir les abus FOUQUET Olivier , WANECQ Thomas , Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique – Juillet 2008, 60 p.

Extraits p. 42 et s. :

(...)

5. LES COTISATIONS DES TRAVAILLEURS INDÉPENDANTS

Les indépendants constituent une catégorie de cotisants spécifiques. Ils paient en effet des cotisations pour leur propre compte et, à la différence des salariés, ils ne disposent pas d'employeur pour assumer à leur place les formalités du recouvrement et se soumettre aux exigences du contrôle. Comme l'a toutefois rappelé le Conseil des prélèvements obligatoires³⁹, la définition de la catégorie des indépendants et leur affiliation à un régime de sécurité sociale posent parfois des problèmes juridiques complexes.

La mise en place du régime sociale des indépendants (RSI) le 1er juillet 2006 et de l'interlocuteur social unique au 1er janvier 2008 ont profondément modifié le contexte et la sécurité juridique des prélèvements sociaux pour les indépendants. Issu de la fusion de la caisse nationale d'assurance maladie des professions indépendantes (Canam), de la caisse nationale d'assurance vieillesse des artisans (Cancava) et de l'organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic), le RSI rassemble l'ensemble des caisses des professions indépendantes à l'exception des caisses de retraite des professions libérales.

Sa création, en vertu des dispositions des ordonnances du 8 décembre 2005 a constitué une simplification importante pour les indépendants et aurait dû apporter une amélioration réelle de la sécurité juridique. Mais la mise en place de l'interlocuteur social unique (ISU) au premier janvier 2008 s'est avérée, malgré l'incontestable mobilisation des équipes, un peu prématurée au regard de la préparation de la nouvelle caisse et du réseau du recouvrement du régime général.

Au lieu de la sécurisation juridique attendue, l'engorgement des dossiers et les problèmes informatiques ont généré des retards et des erreurs de la part du réseau.

En outre, la répartition des compétences, particulièrement complexe entre le RSI et l'Acoss et présentée dans le tableau ci-dessous, même si elle doit être invisible pour les cotisants⁴¹, n'a pas permis de simplifier notablement les procédures.

(...)

Unifier les procédures déclaratives en matière fiscale et sociale

Le passage à l'interlocuteur social unique a été l'occasion d'une réforme de la réglementation en matière de recouvrement, qui a prévu le passage à un avis d'appel unique pour l'ensemble des cotisations personnelles (CSG, CRDS, maladie, vieillesse, invalidité-décès, famille). Faisant suite à la mise en œuvre de la déclaration commune de revenus, cette réforme a constitué un élément de simplification dans les procédures déclaratives des cotisants.

Cette simplification n'est toutefois pas complètement aboutie. Compte tenu des dispositions de l'article L.131-6 du code de la sécurité sociale, l'assiette des cotisations de sécurité sociale est en effet assise « sur le revenu professionnel non salarié » qui est « celui retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu avant les déductions et réductions mentionnées aux articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 octies A, 44 undecies, et 151 septies A [...] Il n'est pas tenu compte des reports déficitaires, des amortissements réputés différés au sens du 2° du 1. de l'article 39 du code général des impôts, des plus-values et moins-values professionnelles de long terme, des provisions mentionnées aux articles 39 octies E et 39 octies F du même code et du coefficient multiplicateur mentionné au 7 de l'article 158 du même code ». Ainsi, si les différences entre les deux assiettes ne sont pas négligeables, l'assiette sociale se déduit bien de l'assiette fiscale. Il en résulte que les deux déclarations souscrites par les indépendants sont largement redondantes.

En outre, les documents qui sont adressés au contribuable/cotisant, au premier rang desquels l'avis d'imposition, ne permettent pas de faire le lien entre les deux assiettes fiscales et sociales, alors même que l'avis d'imposition est utilisé par certaines caisses de retraite des professions libérales pour contrôler les déclarations sociales de leurs affiliés.

Proposition 55 : Réunir au sein d'un même formulaire, l'ensemble des formalités déclaratives fiscales et sociales des indépendants et adresser au contribuable/cotisant un avis mentionnant les assiettes sociales et fiscales retenues ainsi que les modalités de leur détermination.

(...)

1.3.1. Harmoniser les règles d'assiette

Systématiquement invoquée par les entreprises auditionnées par le groupe de travail, la complexité du droit des cotisations sociales apparaît aujourd'hui croissante. Au sein d'une même catégorie d'assurés sociaux, les règles d'assiette, bien que proches, diffèrent parfois entre les cotisations de sécurité sociale et celles des autres risques assurés par la protection sociale obligatoire. Il subsiste ainsi, entre les régimes de base et les régimes complémentaires, des divergences sources de complications autant pour les redevables que pour les organismes de recouvrement.

Les régimes de retraite complémentaire du régime social des indépendants (RSI) n'ont pas d'autonomie quant à la détermination de l'assiette de cotisations : l'article L.635-1 du code de la sécurité sociale est à cet égard explicite. Il renvoie au revenu professionnel défini par les dispositions de l'article L.131-6 du même code (cf. infra). L'autonomie du régime porte uniquement sur les taux et les tranches de revenus qui supportent ces taux, selon que l'assuré est

artisan ou commerçant.

Les professions libérales ne dépendent pas du RSI pour leur régime d'assurance-vieillesse¹⁸ et ne sont en conséquence pas non plus soumises aux contraintes relatives aux régimes de retraite complémentaire obligatoire posées par l'article L.635-1 précité. L'article L.644-1 du code de la sécurité sociale laisse ainsi une plus grande autonomie de fixation du régime (dont l'assiette) par groupe professionnel. Cette autonomie, qui à son origine dans les pratiques historiques des régimes a pour conséquence un panorama particulièrement éclaté. Pratiquement, chaque groupe professionnel dispose de son régime de retraite complémentaire propre.

Proposition 9 : Harmoniser, au sein de chaque régime, les règles applicables en matière d'assiette et de recouvrement des cotisations relatives aux différents risques assurés par la protection sociale obligatoire, y compris les régimes complémentaires obligatoires propres aux travailleurs indépendants et aux exploitants agricoles.

NOTES

18 Le régime d'assurance-vieillesse des professions libérales est géré par la Caisse nationale d'assurancevieillesse des professions libérales (CNAVPL) à l'exception des avocats, qui dépendent de la Caisse nationale des barreaux de France (CNBF)

b) Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires sur les indépendants

Conseil des prélèvements obligatoires, Les prélèvements obligatoires sur les indépendants, mars 2008, 163 p.

Extraits, p. 110 et s.

4 - Les conséquences sociales de l'arbitrage rémunération/dividendes

Le choix opéré en matière de répartition du résultat entre la rémunération et les dividendes n'a pas qu'un impact fiscal. Du fait de la proximité des assiettes, cet arbitrage a également des conséquences sur les cotisations sociales.

Depuis quelques années, trois caisses de retraite de professions libérales réglementées ont décidé de réintégrer dans l'assiette des cotisations sociales les dividendes perçus par les avocats, médecins, chirurgiens-dentistes ayant opté pour l'organisation de leur activité sous forme de société d'exercice libéral soumise à l'impôt sur les sociétés.

Constatant en effet l'augmentation de cette forme sociétaire et la part croissante de dividendes dans les revenus de ces professions (notamment pour les avocats), ces caisses ont considéré que ce type de revenu entrait dans l'assiette des cotisations sociales définie à l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale qui dispose que « le revenu professionnel pris en compte est celui retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu » avant les déductions, abattements et exonérations mentionnés aux divers articles du code général des impôts.

En outre, ces caisses, s'appuyant sur une jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle l'inclusion d'une rémunération dans l'assiette des cotisations de sécurité sociale n'est pas liée à la catégorie de revenus à laquelle est rattachée cette rémunération sur le plan fiscal, n'ont pas tenu compte de la qualification fiscale des dividendes en tant que revenus de capitaux mobiliers.

Elles se sont appuyées, enfin, sur le fait que, dans le cas des professions réglementées, le regroupement en SEL ne remet nullement en cause la nature libérale de l'activité et ont considéré que la totalité du revenu tiré de cette activité était de nature professionnelle.

Cette position a donné lieu depuis 1997 à des recours devant les tribunaux des affaires sanitaires et sociales (TASS). Ces recours s'intensifient depuis 2006 notamment chez les médecins (6 décisions de TASS en 2007). Deux décisions, concernant l'une les avocats, l'autre les chirurgiens-dentistes, sont devenues définitives en 1999 et 2005 (faute de pourvoi en cassation dans l'une et pourvoi non admis dans l'autre).

Toutes les décisions de justice rendues par le juge judiciaire pour trancher les contestations émanant de professions libérales ont été favorables aux caisses (TASS, Tribunal de grande instance, Cour d'appel).

Les juridictions ont fait droit aux arguments défendus par les caisses :

- les articles du code de la sécurité sociale fixant l'assiette des cotisations sociales n'ont pas prévu que les dividendes soient par principe exclus de l'assiette ; en dehors des réintégrations prévues par la loi, l'assiette sociale est calée sur l'assiette fiscale ;
- dans le cas des sociétés d'exercice libéral regroupant des membres d'une profession réglementée, les juges ont conclu des termes de l'article 1er de la loi du 31 décembre 1990, que le mandat de gérance ne pouvait être confié qu'à un membre d'une profession réglementée et par conséquent que les revenus tirés de l'exercice libéral sont des revenus professionnels « quelle que soit la forme que revêt ensuite leur réversion » (TASS de l'Aude, 6 mars 2006) ;
- certains tribunaux ont fait valoir que l'exclusion des dividendes serait susceptible d'entraîner une rupture d'égalité des cotisants devant les charges publiques selon que l'activité est effectuée dans le cadre d'une société relevant ou non de l'impôt sur les sociétés.

Il apparaît ainsi clairement pour les juridictions judiciaires que les dividendes tirés de l'activité de la SEL (quelle que soit la forme de celle-ci) trouvent donc leur origine non dans un apport en capital mais dans l'activité professionnelle de ses membres et qu'il ne saurait nullement être assimilé à un revenu « passif » ne donnant pas lieu à cotisations sociales.

Malgré cette unanimité des TASS, TGI et Cour d'Appel, aucun arrêt de la Cour de Cassation n'est venu consacrer cette position. Or la position de la jurisprudence administrative a été arrêtée dans un sens opposé par la décision du Conseil d'Etat du 14 novembre 2007, « Association nationale des sociétés d'exercice libéral ». Selon la Haute juridiction, « les dividendes versés aux associés des sociétés d'exercice libéral de médecin ne peuvent être regardés comme des revenus professionnels ». Cette position devrait donc mettre un terme aux pratiques des trois caisses. Les pratiques de rétablissement d'assiette ne pourront donc être possibles que par une évolution de la législation.

(...)

D'après les informations recueillies auprès de la CNBF, de la CARMF, de la CAVP et de la CARPV, le nombre de SEL **croît sensiblement sur les années récentes et la part déclarée des dividendes dans le revenu total des professions concernées est important.**

Pour la CNBF, 16 % des avocats exercent dans une SEL et 2,4 des avocats déclarent des dividendes (1 154 avocats ont déclaré de dividendes en 2006 sur un total de 46 641). La part des dividendes dans le revenu global des avocats en ayant déclaré était de 25 % en 2006. Alors que le nombre d'avocats déclarant des dividendes augmente constamment (340 en 2000, 1 154 en 2006), la part des dividendes dans leur revenu décroît régulièrement (elle est montée à 35 % en 2003 et baisse depuis).

(...)

Chapitre IV- Pistes d'évolution

B - Encadrer les arbitrages rémunération/dividendes

En matière de dividendes, depuis l'arrêt du Conseil d'Etat du 14 novembre 2007 précité, la réintégration pour le seul dirigeant majoritaire des dividendes dans l'assiette sociale suppose que le législateur détermine clairement ce qui relève, pour un gérant de SEL ou de SARL, d'un revenu professionnel et ce qui relève d'un revenu mobilier.

Une question identique s'était posée avec le loyer tiré de la location d'un fonds de commerce. Le législateur a estimé qu'il s'agissait bien d'un revenu professionnel dès lors que la valorisation du fonds est étroitement dépendante du fait que son propriétaire y exerce son activité.

Au contraire, à partir du moment où le propriétaire du fonds est étranger à l'activité, le loyer perçu est considéré comme un revenu foncier. Il s'agit bien d'un produit qui est tantôt assimilé à un revenu d'activité tantôt à un revenu du capital.

Une solution de même nature devrait prévaloir pour les sociétés qui remplissent les conditions tenant à la répartition du capital pour pouvoir arbitrer entre dividendes et rémunérations - associé-dirigeant unique ; associés exerçant des activités dans des conditions identiques, etc.-, dès lors que le montant du bénéfice distribué est fixé dans un but unique de diminuer les prélèvements sociaux. Le seuil de rentabilité du capital au-delà duquel le dividende serait considéré comme un revenu d'activité pourrait être défini selon un ratio bénéfice/capital investi (à l'instar de ce qui a été fait pour les PEA) bien que les conditions d'application puissent être compliquées en raison des acquisitions de titres par les associés à des moments différents et pour des montants différents.

(...)

II. Jurisprudence

A. Jurisprudence sur l'application des dispositions législatives

1. Cour de cassation

a) *Cass. civ. 2, 15 mai 2008, n° 06-21.741, M. Patrice Lagravière*

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Bastia, 18 octobre 2006), que la caisse autonome de retraite des chirurgiens-dentistes (la caisse) a réclamé à M. X..., qui a exercé la profession de chirurgien-dentiste depuis 1982 à titre libéral et conventionné, puis à compter de 1994 dans le cadre d'une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL), la société dentaire de l'Ouest (SDO), dont il était gérant majoritaire, le versement des cotisations d'assurance vieillesse pour les années 2002 et 2003 ; qu'elle lui a délivré deux mises en demeure que M. X... a contestées devant la juridiction de sécurité sociale ;

Attendu que M. X... fait grief à l'arrêt de valider les mises en demeure, alors, selon le moyen :

1°/ que s'ils possèdent plus de la moitié du capital social, les gérants de SELARL doivent être affiliés au régime vieillesse des travailleurs indépendants ; qu'en décidant qu'il devait être affilié à la caisse autonome de retraite des chirurgiens-dentistes, après avoir néanmoins constaté qu'il exerçait les fonctions de gérant majoritaire au sein de la SELARL de chirurgiens-dentistes SDO, dont il détenait 499 des 500 parts composant le capital social, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations, en violation des articles L. 311-3-11°, L. 621-3 et D. 632-1 du code de la sécurité sociale et de l'article 1er du premier protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

2°/ que les cotisations d'assurance vieillesse des professions libérales sont assises sur le revenu professionnel non salarié ; que ne constituent pas un tel revenu les dividendes perçus par l'associé majoritaire d'une société d'exercice libéral, qui font partie de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ; qu'en décidant néanmoins que les bénéfices distribués par la SELARL SDO à M. X... constituaient le produit de son activité professionnelle et devaient entrer dans le calcul des cotisations de l'assurance vieillesse, la cour d'appel a violé les articles L. 131-6, L. 642-1 et D. 642-3 du code de la sécurité sociale ;

3°/ qu'il soutenait que les cotisations forfaitaires au titre de l'assurance vieillesse devaient être réduites à hauteur de 75 %, dès lors que le revenu professionnel était inférieur à 9 000 euros et qu'il convenait d'établir l'assiette des cotisations, en retenant le revenu déclaré, en appliquant un abattement de 20 % et en déduisant le déficit ; qu'en se bornant à affirmer que les cotisations devaient être calculées en prenant en compte les bénéfices distribués, qui constituaient le produit de son activité professionnelle de chirurgien-dentiste, sans répondre à ce chef de conclusions, la cour d'appel a violé l'article 455 du code de procédure civile ;

Mais attendu que l'arrêt constate qu'à compter de la création de la SDO, M. X... a continué d'exercer sa profession de chirurgien-dentiste à titre libéral et toujours conventionné, quoique sous le couvert de la forme juridique de la SELARL créée à cet effet ; qu'il retient exactement que nonobstant ses fonctions de gérant de cette société, l'intéressé est resté tenu de 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 ;

Et attendu que la cour d'appel, qui n'était pas tenue de suivre les parties dans le détail de leur argumentation, a décidé à bon droit qu'en application des dispositions des articles L. 131-6 et suivants du code de la sécurité sociale, les bénéfices de la société qui ont été distribués à M. X... et qui constituaient le produit de son activité professionnelle de chirurgien-dentiste devaient entrer dans l'assiette des cotisations litigieuses ;

D'où il suit que le moyen, pour partie nouveau et mélangé de fait et de droit en ce qu'il invoque l'article premier du premier protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et comme tel irrecevable, n'est pas fondé pour le surplus ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

b) Cour de cassation chambre civile 2, 1er juillet 2003, n°99-20567

Attendu que Mme X... et la SELARL "Sel notariale de l'avenue de Laon" font grief à la cour d'appel d'avoir statué ainsi, alors, selon le moyen :

1 / que c'est la SELARL notariale qui est titulaire de l'office, et non les notaires y exerçant leur activité ; que le personnel, même dirigeant, employé par la société est donc employé d'une étude notariale au sens de l'article 2 du décret du 20 décembre 1990 relatif à la Caisse de retraite et de prévoyance des clercs et employés de notaire ; que tout clerc de notaire ou personnel employé dans une étude notariale, qui consacre son temps et son activité à la société, et apparaît dépendant de l'étude notariale, doit être, en vertu de ce texte, affilié à la CRPCEN ; que le gérant d'une SELARL, fût-il majoritaire, doit donc relever, pour retraite, du régime des Clercs de notaire, et être affilié à la CRPCEN, et non à la CRN ; que la cour d'appel, qui a affirmé que Mme X... devait être affiliée à la CRN, a méconnu les termes de l'article 2 du décret du 20 décembre 1990, qu'elle a violé ;

2 / que les cotisations des personnes relevant du régime des travailleurs non salarié des professions non agricoles doivent être calculées sur la base du revenu professionnel de ces personnes, entendu comme le revenu retenu pour l'impôt sur le revenu ; que la cour d'appel, qui a expressément affirmé que Mme X... relevait nécessairement du régime des travailleurs non salariés des professions non agricoles, tout en refusant cependant que ses cotisations soient calculées sur la base de ses revenus professionnels, n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations, et a violé les articles L.131-6 et L.642-1 du Code de la sécurité sociale ;

(...)

Mais attendu que la cour d'appel ayant relevé que l'état de gérante majoritaire d'une SELARL ne saurait faire échapper Mme X... à l'obligation d'affiliation s'imposant à un notaire en fonction, qui exerce néanmoins une profession libérale, a exactement décidé qu'elle relevait nécessairement du régime de retraite obligatoire de la Caisse de retraite des notaires ; qu'à ce titre, elle ne pouvait bénéficier des dispositions des articles L.131-6 et L.642-1 du Code de la sécurité sociale, non applicables au recouvrement des cotisations de ce régime et que, seule notaire à exercer son activité en qualité d'associée au sein de la SELARL, elle était redevable des cotisations établies sur la totalité des produits de la SELARL et non sur la base de ses revenus professionnels ;

c) Conseil d'Etat

(1) CE, 14 novembre 2007, n° 293642, Association nationale des sociétés d'exercice libéral (ANSEL)

Sur les conclusions aux fins d'annulation :

Considérant qu'aux termes de l'article L. 642-1 du code de la sécurité sociale : « Toute personne exerçant une activité professionnelle relevant de l'Organisation autonome d'assurance vieillesse des professions libérales est tenue de verser des cotisations destinées à financer notamment : / 1° Les prestations définies au chapitre III du présent titre ; / 2° Les charges de compensation incombant à cette organisation en application des articles L. 134-1 et L. 134-2. (...) / Les charges mentionnées aux 1° et 2° sont couvertes par une cotisation proportionnelle déterminée en pourcentage des revenus professionnels non salariés tels que définis à l'article L. 642-2 (...) » ; qu'aux termes de l'article L. 642-2 du même code : « Les cotisations prévues à l'article L. 642-1 sont assises sur le revenu professionnel non salarié ou, le cas échéant, sur des revenus forfaitaires. Elles ne peuvent être inférieures à un montant fixé par décret. / Le revenu professionnel pris en compte est celui défini aux deuxième et troisième alinéas de l'article L. 131-6 (...) » ; qu'enfin, aux termes de l'article L. 131-6 de ce code : « Les cotisations d'assurance maladie et maternité et d'allocations familiales des travailleurs non salariés non agricoles et les cotisations d'assurance vieillesse des professions artisanales, industrielles ou commerciales sont assises sur le revenu professionnel non salarié ou, le cas échéant, sur des revenus forfaitaires. / Le revenu professionnel pris en compte est celui retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu (...) » ;

Considérant que, pour l'application de ces dispositions, la caisse autonome de retraite des médecins de France (CARMF) a décidé, par une délibération de son conseil d'administration en date du 23 avril 2005, d'intégrer les dividendes distribués par les sociétés d'exercice libéral dans l'assiette de calcul des cotisations des régimes de base et complémentaire du régime d'assurance vieillesse des médecins ; que, par une décision en date du 23 mars 2006, le président du conseil d'administration de la CARMF a refusé d'abroger cette délibération ;

Considérant que le revenu professionnel défini aux deuxième et troisième alinéas de l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale, auxquels renvoient tant les dispositions précitées, relatives à l'assiette des cotisations litigieuses, que celles de l'article L. 136-3 du même code relatives à la contribution sociale généralisée sur les revenus d'activité, est celui retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu ; 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 ; que par suite, et 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, ces sociétés ont pour objet exclusif l'exercice en commun de ces professions, les dividendes versés aux associés des sociétés d'exercice libéral de médecins ne peuvent être regardés comme des revenus professionnels ; que, par suite, en décidant d'intégrer ces dividendes dans la base des cotisations des régimes de base et complémentaire du régime d'assurance vieillesse des médecins, le conseil d'administration de la caisse autonome de retraite des médecins de France a illégalement ajouté aux dispositions des articles L. 642-1 et L. 642-2 du code de la sécurité sociale ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, l'ASSOCIATION NATIONALE DES SOCIÉTÉS D'EXERCICE LIBÉRAL est fondée à demander l'annulation de la délibération en date du 23 avril 2005 ; que, par voie de conséquence, les conclusions dirigées contre la décision du 23 mars 2006 par laquelle le président de la caisse a refusé d'en prononcer l'abrogation deviennent sans objet ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant que ces dispositions font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'ASSOCIATION NATIONALE DES SOCIÉTÉS D'EXERCICE LIBÉRAL, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance, la somme que demande à ce titre la caisse autonome de retraite des médecins de France ; que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de mettre à la charge de cette dernière une somme de 3 000 euros à verser à l'ASSOCIATION NATIONALE DES SOCIÉTÉS D'EXERCICE LIBÉRAL ;

DECIDE :

Article 1er : La délibération du 23 avril 2005 du conseil d'administration de la caisse autonome de retraite des médecins de France est annulée.

(2) CE 3° et 8° s-s-r., 30 juin 2008, n° 274480, M. et Mme Henri

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. A a acquis en 1994 des actions de la société anonyme d'expertise comptable au sein de laquelle il exerçait sa profession d'expert-comptable en qualité de salarié ; qu'ayant financé cette acquisition au moyen d'un emprunt, il a déduit les intérêts payés du montant des dividendes mentionné dans chacune des déclarations de revenus souscrites au titre des années 1994 à 1999 ;

Considérant que M. et Mme A se pourvoient contre l'arrêt par lequel la cour administrative de Nantes a rejeté leurs conclusions tendant à la décharge des impositions supplémentaires auxquelles ils ont été assujettis pour les mêmes années en matière d'impôt sur le revenu, de cotisation sociale généralisée et de contribution au remboursement de la dette sociale à raison de la réintégration, dans les revenus de capitaux mobiliers de M. A, des intérêts déduits ;

Considérant que, par deux décisions du 11 janvier 2007, postérieures à l'introduction du pourvoi, le directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loire a accordé à M. A d'une part le dégrèvement total des impositions supplémentaires litigieuses établies au titre des années 1994, 1995, 1996 et 1997 en matière de cotisation sociale généralisée et de contribution au remboursement de la dette sociale et, d'autre part, un dégrèvement partiel des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu établies au titre des années 1995 et 1996 ; que, dans cette mesure, la requête de M. et Mme A est devenue sans objet ;

Considérant qu'aux termes du 1 de l'article 13 du code général des impôts : Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut (...) sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu ;

Considérant, d'une part, qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, pour contester la réintégration des intérêts litigieux dans ses revenus de capitaux mobiliers, M. A soutenait que la détention d'une partie du capital de la société qui l'employait était directement utile à la rémunération, par des dividendes, de ses nouvelles fonctions d'associé et dirigeant du cabinet d'expertise comptable ainsi qu'à la poursuite de son activité au sein de ce cabinet ; que, cependant, les titres de capital ainsi acquis ne constituaient pas les éléments d'un actif affecté à une activité professionnelle procurant des rémunérations relevant de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ; qu'il suit de là que la cour administrative d'appel, statuant sur le bien-fondé de la réintégration de frais accessoires à l'acquisition des actions, que le contribuable avait déduits de ses revenus de capitaux mobiliers, n'a pas commis d'erreur de qualification juridique et a suffisamment motivé son arrêt en jugeant que ces actions ne pouvaient être regardées comme les éléments d'un actif professionnel, alors même qu'elles procuraient à M. A des dividendes imposables ;

Considérant, d'autre part, que les intérêts d'un emprunt contracté par un particulier en vue de maintenir ou d'accroître son portefeuille de valeurs mobilières ne peuvent être déduits des revenus de capitaux mobiliers, alors même que ces valeurs sont productives de revenus imposables ou que leur acquisition serait, comme le soutiennent les requérants, de nature à permettre au contribuable d'accéder à un mandat de participation aux organes de direction de la société émettrice ; qu'ainsi, en jugeant que M. A n'était pas fondé à déduire les intérêts litigieux de ses revenus de capitaux mobiliers, la cour administrative d'appel n'a entaché son arrêt ni d'insuffisance de motivation ni d'erreur de droit ;

Considérant, enfin, que l'administration, ayant finalement estimé que M. A était en droit de prétendre à la déduction des intérêts litigieux dans la catégorie des traitements et salaires en vertu des dispositions du 3° de l'article 83 du code général des impôts, a prononcé les dégrèvements mentionnés ci-dessus ; que le moyen tiré de ce que l'administration aurait à tort limité le montant de ces dégrèvements est sans incidence sur le bien-fondé de l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le surplus des conclusions de la requête de M. A doit être rejeté ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant qu'il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme que demandent M. et Mme A au titre des frais exposés par eux et non compris dans les dépens ;

DECIDE :

Article 1er : Il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête à concurrence des dégrèvements intervenus en cours d'instance.

B. Questions parlementaires

1. Assemblée nationale

a) *Question écrite n° 49813 de M. Francina Marc*

Texte de la Question:

M. Marc Francina attire l'attention de M. le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique sur les inquiétudes exprimées par certaines professions libérales quant aux dispositions fiscales applicables aux sociétés d'exercice libérales (SEL). En effet, l'une des dispositions adoptées dans le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 a pour conséquence l'intégration des dividendes de ces sociétés, par certaines caisses de retraite, dans l'assiette de leurs cotisations vieillesse des régimes de base et complémentaire. Or, dans sa décision du 14 novembre 2007, le Conseil d'État précise que les dividendes versés aux associés des sociétés d'exercice libéral de médecins ne peuvent être regardés comme des revenus professionnels. Par ailleurs, outre la complexité des révisions de texte que cette mesure induirait, il semble que se posera également la question de la compatibilité d'un tel dispositif avec l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme, relatif au respect des biens, éventuellement combiné avec l'article 14 de cette convention, relatif au principe d'égalité. Aussi, il lui demande de bien vouloir lui préciser ses intentions afin de répondre aux inquiétudes légitimes des professionnels concernés.

Publication au JO : Assemblée nationale du 19 mai 2009

Texte de la Réponse :

Le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État a pris connaissance avec intérêt de la question relative aux dispositions fiscales applicables aux sociétés d'exercice libéral (SEL). **L'article 22 de la loi de financement de la sécurité sociale (LFSS) pour 2009 clarifie les règles d'assujettissement aux cotisations et contributions sociales des revenus perçus, sous forme de revenus distribués ou d'intérêts de comptes courants, par les travailleurs non salariés des SEL. Il participe à la démarche de sécurité juridique telle qu'elle a été envisagée par le groupe de travail présidé par Olivier Fouquet. En effet, l'intervention du législateur était rendue nécessaire du fait des conclusions d'effet divergent du Conseil d'État (arrêt du 14 novembre 2007) et de la Cour de cassation (arrêt du 15 mai 2008) sur la qualification juridique des dividendes distribués aux gérants majoritaires.** Le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) de mars 2008 a lui aussi recommandé de modifier la loi pour clarifier l'état du droit sur la qualification de revenu professionnel des dividendes perçus par les travailleurs non salariés des SEL. **L'article 22 de la LFSS pour 2009 a choisi d'adopter une solution simple qui est une voie médiane entre l'exonération totale ou l'assujettissement intégral des sommes concernées, tout en réglant le sujet d'une potentielle double imposition à la CSG, point principal soulevé par le Conseil d'État en 2007.** Cet article prévoit la réintégration dans l'assiette des cotisations et contributions sociales de la fraction des revenus distribués et d'intérêts payés qui excèdent 10 % du capital social et des primes d'émission et des sommes versées en compte courant.

Publication au JO : Assemblée nationale du 1er décembre 2009

b) *Question N° 79064 de M. Roustan Max*

Question publiée au JO le : 29/11/2005 page : 10955 Réponse publiée au JO le : 21/03/2006 page : 3174

Texte de la Question:

M. Max Roustan attire l'attention de M. le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie sur l'imposition de charges sociales sur la distribution des dividendes de SELARL. En France, il existe deux types de revenus : ceux issus du travail et ceux issus du capital. Les charges sociales ne sont calculées que sur les salaires. Les médecins peuvent s'associer en société d'exercice libéral à responsabilité limitée. Il en ressort donc deux types de revenus : ceux issus du travail en tant que gérant et les dividendes qui seront éventuellement distribués en fin d'année après décision de l'assemblée générale. La caisse autonome de

retraite des médecins de France (CARMF) oblige les sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée à indiquer le montant des dividendes distribués par la société afin de les intégrer au sein des revenus imposables. Il lui demande en conséquence si cette méthode de calcul de la CARMF est bien conforme à l'esprit de la loi qui commande le calcul de l'impôt. Cette pratique n'est-elle pas dangereuse juridiquement car elle pourrait toucher les SARL en général. - Question transmise à M. le ministre délégué à la sécurité sociale, aux personnes âgées, aux personnes handicapées et à la famille.

Texte de la Réponse :

Les sociétés d'exercice libéral (SEL) qui comprennent notamment les sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) ont été instituées par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 pour permettre aux membres d'une profession libérale déterminée d'exercer leur activité professionnelle sous forme de société. La possibilité ainsi offerte aux professions libérales ne remet pas en cause le caractère libéral de leur activité et donc l'affiliation aux régimes de sécurité sociale correspondants, notamment les régimes de retraite. **En effet, aux termes de l'article 1er de la loi du 31 décembre 1990 précitée, 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. Les cotisations dues par les médecins associés qui exercent au sein de ces structures doivent donc 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.** Cette position a été confirmée en justice dans le cadre de procédures opposant des avocats et des chirurgiens-dentistes à leur caisse de retraite. Ainsi, par un jugement rendu le 13 août 1997, le tribunal de grande instance de Grasse, après avoir relevé qu'il n'était pas contesté que les seuls revenus de la société d'exercice libéral 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 bénéfices, elle constitue un revenu professionnel et doit à ce titre être déclarée ». Cette décision a été confirmée définitivement, le 25 mai 1999, par la cour d'appel d'Aix-en-Provence. Elle a été ensuite reprise, le 3 mars 2004, dans un jugement du tribunal de grande instance de Paris, également définitif. De plus, dans un arrêt du 13 septembre 2005, la cour d'appel de Dijon a appliqué la même solution dans un litige concernant en l'espèce un chirurgien-dentiste. Enfin, il est observé qu'il s'agit là d'une mesure d'équité entre des professionnels libéraux ayant des modalités d'exercice différentes

III. Droits et libertés garantis par le Conseil constitutionnel

A. Normes de référence

1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen

– **Article 6**

La Loi est l'expression de la volonté générale. Tous les Citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs Représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les Citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

– **Article 13**

Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

2. Constitution de 1958

– **Article 34**

La loi fixe les règles concernant :

(...)

- l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie.

(...)

B. Jurisprudence relative aux droits et libertés

1. Conseil constitutionnel

a) *Jurisprudence relative au principe d'égalité devant la loi*

– Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998 - Loi de finances pour 1999

(...)

20. Considérant que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ;

(...)

– Décision n° 91-302 DC du 30 décembre 1991 - Loi de finances pour 1992

(...)

7. Considérant que l'article 15-I de la loi a pour objet de favoriser la transmission des patrimoines du vivant de leur détenteur en exceptant du rappel des donations antérieures celles qui ont été effectuées depuis plus de dix ans, dès lors qu'il s'agit de donations ayant elles-mêmes donné lieu au paiement de droits de mutation à titre gratuit ; **que les donations qui satisfont à ces conditions ne présentent pas**, eu égard à l'objet de l'article 15-I de la loi, **une différence par rapport aux donations passées devant notaire qui serait susceptible de justifier, pour l'application des aménagements apportés au régime des droits de mutation à titre gratuit, la discrimination pratiquée** ; que, par ailleurs, la discrimination ainsi opérée n'est pas justifiée par des motifs d'intérêt général qui soient en rapport avec l'objet, d'ordre purement fiscal, des dispositions en cause ;

8. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que, dans le texte de l'article 15-I de la loi, doivent, en l'état, être déclarés contraires au principe d'égalité, les mots "devant notaire" ;

(...)

– Décision n° 2006-541 DC du 28 septembre 2006 - Accord sur l'application de l'article 65 de la convention sur la délivrance de brevets européens

(...)

9. Considérant, en deuxième lieu, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : " La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse " ; que si, en règle générale, le principe d'égalité impose de traiter de la même façon des personnes qui se trouvent dans la même situation, il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ;

(...)

– Décision n° 2008-571 DC du 11 décembre 2008 - Loi de financement de la sécurité sociale pour 2009

(...)

- SUR L'ARTICLE 90 :

16. Considérant que le I de l'article 90 de la loi déferée modifie l'article L. 1237-5 du code du travail afin de reporter de cinq années l'âge à partir duquel l'employeur peut contraindre le salarié à faire valoir ses droits à la retraite ;

17. Considérant que les requérants font grief à ces dispositions d'être étrangères au domaine des lois de financement de la sécurité sociale, de priver de garanties légales les exigences du onzième alinéa du Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 relatives au droit à la santé et au droit au repos et de porter atteinte au principe d'égalité devant la loi ;

18. Considérant, en premier lieu, que la prolongation d'une activité salariée au-delà du temps nécessaire pour obtenir une pension de retraite à taux plein se traduit par un effet direct sur les dépenses comme sur les recettes des régimes obligatoires de base ; que, dès lors, les dispositions contestées peuvent figurer dans une loi de financement de la sécurité sociale ;

19. Considérant, en deuxième lieu, que les dispositions de l'article 90 de la loi déferée se bornent à permettre aux salariés de prolonger chaque année, de manière volontaire, leur activité jusqu'à cinq années supplémentaires ; que, dès lors, elles ne méconnaissent pas les exigences du onzième alinéa du Préambule de 1946 ;

20. Considérant, en troisième lieu, que **le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'en l'espèce, les dispositions contestées, qui ne créent aucune différence de traitement entre les salariés, ne méconnaissent pas le principe d'égalité ;**

(...)

– Décision n° 2010-1 QPC du 28 mai 2010 - Consorts L.

(...)

10. Considérant que l'abrogation de l'article 26 de la loi du 3 août 1981 et de l'article 68 de la loi du 30 décembre 2002 a pour effet d'exclure les ressortissants algériens du champ des dispositions de l'article 100 de la loi du 21 décembre 2006 ; qu'il en résulte **une différence de traitement fondée sur la nationalité entre les titulaires de pensions militaires d'invalidité et des retraites du combattant selon qu'ils sont ressortissants algériens ou ressortissants des autres pays ou territoires ayant appartenu à l'Union française ou à la Communauté ou ayant été placés sous le protectorat ou sous la tutelle de la France ; que cette différence est injustifiée au regard de l'objet de la loi qui vise à rétablir l'égalité entre les prestations versées aux anciens combattants qu'ils soient français ou étrangers ;** que, par voie de conséquence, l'article 100 de la loi du 21 décembre 2006 doit également être déclaré contraire au principe d'égalité ;

(...)

– Conseil d'État, 6 septembre 2006, Union des familles en Europe, n° 277752

Considérant, en second lieu, que l'Union des familles en Europe soutient qu'une atteinte au principe général d'égalité devant les charges publiques, en faveur de l'Etat employeur au regard d'autres employeurs, résulte de la seule circonstance que les dispositions issues de l'article D. 712-38 du code de la sécurité sociale excluent de l'assiette des cotisations dues à la caisse nationale des allocations familiales pour les fonctionnaires certains éléments de rémunération compris dans l'assiette de droit commun des cotisations sociales fixée par l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale ; que, toutefois, **le principe général d'égalité devant les charges publiques ne s'oppose pas à ce que des personnes affiliées à des régimes de sécurité sociale différents, lesquels forment un ensemble dont les dispositions ne peuvent être envisagées isolément, soient soumises à des règles d'assiette différentes pour le calcul du montant des cotisations dues par leur employeur**

b) Jurisprudence constitutionnelle relative à l'égalité des contribuables devant les charges publiques

– Décision n° 79-107 DC du 12 juillet 1979 - Loi relative à certains ouvrages reliant les voies nationales ou départementales

(...)

Considérant, d'autre part, que si le principe d'égalité devant la loi implique qu'à situations semblables il soit fait application de solutions semblables, il n'en résulte pas que des situations différentes ne puissent faire l'objet de solutions différentes ; qu'en précisant dans son article 4 que l'acte administratif instituant une redevance sur un ouvrage d'art reliant des voies départementales peut prévoir des tarifs différents ou la gratuité, selon les diverses catégories d'usagers, pour tenir compte soit d'une nécessité d'intérêt général en rapport avec les conditions d'exploitation de l'ouvrage d'art, soit de la situation particulière de certains usagers, et notamment de ceux qui ont leur domicile ou leur lieu de travail dans le ou les départements concernés, **la loi dont il s'agit a déterminé des critères qui ne sont contraires ni au principe de l'égalité devant la loi ni à son corollaire, celui de l'égalité devant les charges publiques ;**

(...)

– Décision n° 84-183 DC du 18 janvier 1985 - Loi relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises

(...)

5. Considérant que l'article 40 **ne méconnaît pas davantage le principe d'égalité devant la loi et les charges publiques** ; qu'en effet, la loi a pu, sans être astreinte à prévoir quelque indemnisation que ce soit, modifier le rang des créances assorties de sûretés réelles à l'avantage de créanciers qui, depuis l'ouverture de la procédure, ont concouru à la réalisation de l'objectif d'intérêt général de redressement des entreprises en difficulté ; qu'ainsi, elle a soumis à des règles différentes des créanciers placés dans des situations différentes au regard de l'objectif poursuivi ; que l'article 40 de la loi n'est donc pas contraire à la Constitution ;

(...)

– Décision n° 97-388 DC du 20 mars 1997 - Loi créant les plans d'épargne retraite

(...)

En ce qui concerne les violations alléguées du **principe d'égalité devant les charges publiques** :

23. Considérant en premier lieu que les auteurs de la saisine soutiennent que la loi accorderait des avantages fiscaux contraires au principe d'égalité devant les charges publiques, proclamé par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et au principe de progressivité de l'impôt sur le revenu qui en résulte ; que l'article 26, en prévoyant que les versements des salariés aux plans d'épargne retraite seront déductibles de leur rémunération nette imposable, mettrait en place un mécanisme bénéficiant principalement aux salariés les plus aisés ; que la souscription d'un plan d'épargne retraite de caractère facultatif constituerait davantage, en pratique, une opération de placement plutôt qu'un mécanisme de retraite et que l'avantage fiscal qui s'y attache ne répondrait dès lors à aucun motif d'intérêt général ; qu'en outre, l'exonération de cotisations sociales sur leurs versements dont bénéficient les employeurs aggrave les incidences de ce dispositif sur le budget de l'État dès lors qu'il reviendrait à celui-ci de compenser les pertes de recettes occasionnées à la sécurité sociale ;

24. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : " Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. " ;

25. Considérant que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux ; que celui-ci a entendu favoriser pour les salariés qui le souhaitent, la constitution d'une épargne en vue de la retraite propre à compléter les pensions servies par les régimes obligatoires de sécurité sociale et de nature à renforcer les fonds propres des entreprises ; que les versements des salariés ainsi exonérés sont limités en vertu de l'article premier de la loi et que les sommes dont bénéficieront en retour ceux-ci ou leurs ayants-droit seront elles-mêmes assujetties à l'impôt sur le revenu ; que dès lors l'avantage fiscal en cause n'est pas de nature à porter atteinte au principe de progressivité de l'impôt; que par suite les moyens invoqués ne peuvent être accueillis ;

26. Considérant que les requérants font valoir en second lieu que l'article 30, en exonérant les fonds d'épargne retraite de l'assujettissement à la contribution des institutions financières, méconnaîtrait également le principe d'égalité devant les charges publiques ;

27. Considérant que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ;

– **Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, Loi de finances pour 1999**

(...)

En ce qui concerne le principe d'égalité :

51. Considérant qu'il appartient au législateur de déterminer librement l'assiette d'une imposition sous réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle ; qu'il doit, en particulier, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction du but qu'il se propose ; **que le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce que le législateur, dans l'exercice des compétences qu'il tient de l'article 34 de la Constitution, supprime des éléments de l'assiette d'une imposition, dès lors qu'en allégeant ainsi la charge pesant sur les contribuables, il n'entraîne pas de rupture caractérisée de l'égalité entre ceux-ci ;**

52. Considérant que le législateur a entendu, en allégeant ainsi les charges des entreprises, encourager l'activité économique et la création d'emplois ; que n'est pas de nature à créer une rupture caractérisée de l'égalité entre contribuables la circonstance que des contribuables, n'étant pas assujettis à la part salariale de la taxe professionnelle, ne bénéficieront d'aucune baisse de leur cotisation d'impôt, alors qu'ils pourraient être concernés par certaines des mesures prises en contrepartie telles que la suppression de la réduction pour embauche et investissement ou la majoration des taux de la cotisation de pérequisition.

– **Décision n° 2000-442 DC du 28 décembre 2000 - Loi de finances pour 2001**

(...)

4. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : " Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés " ; que, conformément à l'article 34 de la Constitution, il appartient **au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;** que, par ailleurs, le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des **motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux ;**

5. Considérant qu'en instituant un abattement sur certains revenus de capitaux mobiliers, en particulier ceux correspondant à des dividendes d'actions émises en France, le législateur a principalement entendu encourager l'acquisition de valeurs mobilières par de nouveaux épargnants ; qu'il lui était loisible, au regard

de cet objectif, de supprimer cet avantage fiscal pour les contribuables dont le revenu net imposable excède le montant mentionné à la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu ; que, loin de méconnaître l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, une telle limitation du champ d'application des abattements en cause permet de mieux prendre en compte les facultés contributives des redevables concernés ; que, par suite, l'article 3, dont les effets de seuil ne sont pas excessifs, est conforme à la Constitution ;

(...)

– **Décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000 - Loi de finances rectificative pour 2000**

(...)

26. Considérant que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ;

(...)

34. Considérant que, conformément à l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être assujettis les contribuables ; **que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs ;**

(...)

38. Considérant, dans ces conditions, que les **différences de traitement qui résulteraient de l'application de la loi ne sont pas en rapport avec l'objectif que s'est assigné le législateur** ; que les dispositions en cause sont dès lors contraires au principe d'égalité devant l'impôt ; que les autres dispositions du I en sont inséparables ; qu'il y a lieu, par suite, de déclarer le I de l'article 37 contraire à la Constitution et, par voie de conséquence, ses II et III ;

(...)

– **Décision n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002 - Loi de finances pour 2003**

(...)

19. Considérant qu'il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette et le taux, sous réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle ; **que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques et financières en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés ;**

(...)

30. Considérant que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ;

(...)

– **Décision n° 2003-477 DC du 31 juillet 2003 - Loi pour l'initiative économique**

(...)

2. Considérant qu'il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette et le taux, sous réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt ; qu'en vertu de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, la contribution commune aux charges de la Nation « doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que **le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés** ; que l'ensemble de ces principes est applicable notamment aux droits de mutation à titre gratuit et à l'impôt de solidarité sur la fortune ;

(...)

– **Décision n° 2003-488 DC du 29 décembre 2003 - Loi de finances rectificative pour 2003**

(...)

9. Considérant que, conformément à l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être assujettis les contribuables ; que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des **impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs** ;

(...)

– **Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003 - Loi de finances pour 2004**

(...)

28. Considérant **que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux** ; qu'en l'espèce, il a entendu favoriser la constitution d'un complément de retraite ; qu'il a fixé les limites dans lesquelles est accordée la déduction fiscale consentie aux épargnants ainsi que le plafond des revenus auxquels cette déduction peut être appliquée ; qu'en outre, les sommes versées à l'issue de la période d'épargne seront elles-mêmes assujetties à l'impôt sur le revenu ; que, par suite, les dispositions de l'article 82 de la loi déferée ne portent atteinte à aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle ;

(...)

– **Décision n° 2004-511 DC du 29 décembre 2004 - Loi de finances pour 2005**

(...)

39. Considérant que, selon les requérants, la modulation de l'avantage fiscal en fonction de la situation familiale serait sans lien avec une disposition destinée à lutter contre le chômage et l'emploi non déclaré ; qu'elle méconnaîtrait dès lors le principe d'égalité devant les charges publiques ;

40. Considérant **que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux** ;

41. Considérant qu'il ressort des travaux parlementaires que la réduction d'impôt prévue par la disposition contestée vise à combattre le chômage en développant l'emploi à domicile ; qu'elle tend également à lutter contre l'emploi non déclaré et à alléger les charges affectant le budget des familles qui élèvent de jeunes enfants ou s'occupent de personnes âgées ; qu'elle a enfin pour but d'améliorer la qualité de vie des familles en favorisant notamment le maintien au domicile de ces personnes, le soutien scolaire et l'aide ménagère ;

(...)

– Décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat

(...)

1. Considérant que les députés auteurs de la saisine défèrent au Conseil constitutionnel la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat ; qu'ils contestent notamment la conformité au principe d'égalité devant les charges publiques de ses articles 1er, 11 et 16 ;

2. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

3. Considérant que si le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux, c'est à la condition qu'il fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose et que l'avantage fiscal consenti ne soit pas hors de proportion avec l'effet incitatif attendu.

(...)

c) Jurisprudence constitutionnelle relative à la « sécurité juridique »

– Décision n° 93-332 DC du 13 janvier 1994 - Loi relative à la santé publique et à la protection sociale

(...)

3. Considérant que le législateur, en fixant avec effet rétroactif au 1er décembre 1983, le montant de la prime de "difficultés particulières" à 3,95 fois la valeur du point découlant de l'application d'accords salariaux du 8 février 1957, 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 ;

14. Considérant qu'il a, d'une part, réservé expressément la situation des personnes à l'égard desquelles une décision de justice est devenue définitive ; que, d'autre part, **rien dans le texte de la loi ne permet d'inférer que le législateur a dérogé au principe de non rétroactivité des textes à caractère répressif ; qu'enfin il lui était loisible, sous réserve du respect des principes susvisés, 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 ci-dessus évoquées ; que, dans ces conditions, les dispositions critiquées ne sont contraires à aucune règle non plus qu'à aucun principe de valeur constitutionnelle ;**

(...)