

la maladie et le décès, indépendamment de l'action conduite par les proches de la victime.

Dominique ASQUINAZI-BAILLEUX,
maître de conférences à l'université du Sud-Toulon-Var,
institut de droit social

MOTS-CLÉS : Amiante - Indemnisation - FIVA - Ayants droit - Action successorale
Accidents du travail et maladies professionnelles - Réparation - Victimes de l'amiante - Ayants droit - Action en réparation - FIVA
TEXTES : L. n° 2000-1257, 23 déc. 2000, art. 53. - CSS, art. L. 452-3
JURISCLASSEUR : Protection sociale Traité, Fasc. 304, par Dominique Asquinazi-Bailleux ; Fasc. 313, par Gérard Vachet

Cotisations sociales

1381 Sur les effets attachés à l'exercice d'une activité dans le cadre d'une SELARL

En application des dispositions des articles L. 131-6 et suivants du Code de la sécurité sociale, les bénéficiaires de la société d'exercice libéral à responsabilité limitée qui ont été distribués au gérant majoritaire de cette société et qui constituaient le produit de son activité professionnelle de chirurgien-dentiste doivent entrer dans l'assiette de ses cotisations d'assurance vieillesse.

Cass. 2^e civ., 15 mai 2008, n° 06-21.741, FS-P+B+R, Lagravière c/ CARCD : JurisData n° 2008-043904

LA COUR - (...)

Sur les deux moyens réunis :

● Attendu que M. Lagravière 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 1^{er} 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 bénéficiaires distribués par la SELARL SDO à M. Lagravière 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 bénéficiaires 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. Lagravière 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 bénéficiaires de la société qui ont été distribués à M. Lagravière 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 (...)

NOTE

La loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 est venue permettre aux professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire particulier et dont le titre est protégé d'exercer leur profession sous la forme de sociétés de capitaux dénommées sociétés d'exercice libéral (SEL). Les SEL se distinguent des sociétés de capitaux de droit commun en ce qu'elles ne peuvent accomplir d'actes d'une profession déterminée que par l'intermédiaire de leurs membres (L. préc., art. 1) : la SEL est certes un outil de gestion de l'entreprise libérale mais elle n'en demeure pas moins une forme, parmi d'autres, de l'exercice d'une profession libérale par ses associés. Dès lors, se pose la question de la nature de l'exercice d'une profession libérale dans le cadre d'une SEL ainsi que de la qualification au regard du droit de la sécurité sociale des revenus perçus par les associés d'une SEL. En effet, l'écran constitué par la SEL a pour conséquence que seule la société perçoit directement les revenus issus de l'activité de ses associés, lesquels ne perçoivent régulièrement que leur, éventuelle, rémunération

en qualité de mandataire social de la société, laquelle emporte, le plus souvent, affiliation au régime général et non au régime des travailleurs non salariés non agricoles.

Il était dès lors aisé pour ceux-ci de prétendre que ne percevant aucun revenu de leur activité libérale, il n'y avait pas lieu de les affilier au régime des professions libérales. Et ce d'autant plus que les bénéfices distribués par les SEL à leurs associés étant fiscalement considérés comme des revenus du patrimoine leur qualification de revenu professionnel au regard du droit de la sécurité sociale pouvait faire défaut. La SEL apparaîtrait ainsi comme étant de nature à permettre aux professionnels libéraux exerçant au sein de celle-ci d'échapper à toute affiliation au régime des professions libérales et de ne soumettre à cotisations sociales que les seuls revenus perçus de leur fonction de mandataire social de la société.

C'est dans ce cadre que les litiges ayant opposé M. Lagravière, chirurgien-dentiste, gérant majoritaire d'une SELARL, aux organismes de sécurité sociale auront largement contribué à la détermination du régime social des professionnels libéraux exerçant au sein d'une SEL.

1. Le réalisme de la Cour de cassation...

Dans un premier litige, le chirurgien-dentiste contestait son affiliation en soutenant qu'il tirait l'intégralité de ses revenus de ses fonctions de gérant majoritaire de la SEL et non de son activité de praticien libéral dès lors qu'il ne percevait pas d'honoraires, ceux-ci étant perçus par la société. Toutefois, le fait de relever du régime général n'exclut pas l'affiliation à un autre régime. Encore faut-il que l'on soit en présence d'activités distinctes. En effet, au titre d'une même activité, un travailleur ne peut relever de deux régimes de sécurité sociale. Or, en cas d'exercice dans le cadre d'une SEL l'on peut être titulaire d'un mandat social emportant, de par la loi, affiliation au régime général, tout en exerçant son activité au sein de la structure, ce qui constitue une obligation légale, emportant affiliation au régime des professions libérales.

La Cour de cassation a considéré que le régime des professions libérales était applicable à l'intéressé au titre de son exercice professionnel libéral, indépendamment de l'existence de son mandat social (*Cass. 2^e civ.*, 21 juin 2006, *Lagravière c/ URSSAF* : *JurisData* n° 2006-034136 ; *Bull. civ.* 2006, V, n° 167 ; *JCP S* 2006, 1799, note G. Vachet).

Elle avait déjà admis que bien qu'une SEL soit titulaire de l'office notarial, les notaires associés de celle-ci exerçaient leur profession de notaire à titre libéral et devait s'affilier à ce titre au régime des professions libérales (*Cass. 2^e civ.*, 1^{er} juill. 2003, n° 99-20.567, X c/ CRN : *RJS* 2003, n° 1228). Elle vient de franchir un pas supplémentaire en considérant que le pharmacien relevant du régime général au titre de son mandat social et pour lequel il était titulaire d'un contrat de travail, devait également être assujéti au régime des professions libérales au titre de son activité de pharmacien (*Cass. 2^e civ.*, 20 juin 2007, *Bouvier c/ CAVP* : *JurisData* n° 2007-039638 ; *JCP S* 2007, 1749, note G. Vachet).

Mais, il n'y aura jamais de cumul d'assiette de cotisation, les revenus professionnels salariés et les revenus professionnels non salariés étant soumis à cotisations sociales selon deux assiettes distinctes (*Cass. soc.*, 12 déc. 2002, *Not c/ CNBF* : *JurisData* n° 2002-016796 ; *JCP E* 2003, 360, note K. Berthou).

Dans un second litige, M. Lagravière avait cette fois-ci contesté l'assiette de ses cotisations sociales en ce qu'elle incluait les dividendes perçus de la SEL en qualité d'associé. Une première décision lui avait au demeurant donné gain de cause (*TASS Réunion*, 17 sept. 2003, *Lagravière c/ CARCD*), avant qu'une seconde décision ne vienne dire le contraire (*TASS Haute-Corse*, 12 déc. 2005, *Lagravière c/ CARCD*, confirmée par *CA Bastia*, 18 oct. 2006, *Lagravière c/ CARCD*). C'est le

pourvoi à l'encontre de l'arrêt de la cour d'appel de Bastia qui vient de permettre à la Cour de cassation, par un arrêt destiné à la plus large diffusion, de se prononcer pour la première fois sur cette question.

Les dispositions relatives à l'assiette des cotisations sociales des professionnels libéraux renvoient aux « revenus professionnels (...) tels qu'ils sont définis au deuxième alinéa de l'article L. 131-6 » (*CSS*, art. L. 642-2, L. 723-5, L. 723-15) qui dispose que : « Le revenu professionnel pris en compte est celui retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu (...) ». Ce texte ne distingue pas selon la nature des revenus : dès lors qu'ils sont d'origine professionnelle et qu'ils sont assujettis à l'impôt sur le revenu, ils entrent dans l'assiette des cotisations sociales. Il en résulte que tous les revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale, quelle que soit la forme sous laquelle ils sont distribués, notamment sous forme de dividendes, doivent être intégrés dans l'assiette des cotisations, dès lors que ces revenus sont déclarés au titre de l'impôt sur le revenu.

Les textes sont clairs. Ils sont simples. Il est totalement impossible de tirer davantage de leur interprétation. Comme l'avait énoncé un jugement, définitif, du tribunal de grande instance de Paris, « le renvoi au seul deuxième alinéa de l'article L. 131-6, a pour effet de définir les revenus professionnels à prendre en compte pour les cotisations proportionnelles à l'assurance vieillesse des avocats toujours affiliés à la CNBF car en activité, quelles que soient les formes sous lesquelles ils travaillent, les revenus retenus pour le calcul de l'impôt sur le revenu, dont les dividendes ne sont pas exclus, sans référence à la qualification fiscale des revenus professionnels du régime social général des travailleurs non salariés non agricoles sur lesquels les demandeurs, en vain, fondent leur action » (*TGI Paris 1^{re} ch.*, 1^{re} sect., 3 mars 2004, *Calais & Sory c/ CNBF* - *Dans le même sens* : *CA Aix-en-Provence*, 25 mai 1999, *Barthélémy c/ CNBF*). Cette solution est logique au regard du principe d'unicité de l'assiette des cotisations sociales qui justifie à lui seul d'intégrer dans l'assiette des cotisations sociales tous les revenus que tous les professionnels libéraux tirent de leur exercice professionnel quel que soit le mode d'exercice choisi.

Pour tenter d'échapper à cette règle claire, les professionnels libéraux concernés s'appuyaient sur le fait que le régime d'imposition fiscale des dividendes n'est pas le même que celui de leur rémunération.

Or, la qualification fiscale des revenus est sans incidence sur la définition de l'assiette des cotisations sociales dès lors que, conformément à l'article L. 131-6, alinéa 2, les revenus composant l'assiette des cotisations sont déclarés au titre de l'impôt sur le revenu. Ainsi, le fait qu'une SEL soit assujéti au régime fiscal des sociétés de capitaux ne peut être opposé pour dénier la nature professionnelle des bénéfices distribués sous quelque forme que ce soit. Ce principe est d'autant plus incontestable que les bénéfices en question proviennent de l'exercice d'une profession, dont le titre est protégé, par l'intermédiaire d'une SEL dont l'activité ne peut être qu'une activité professionnelle.

À cet égard, il est de jurisprudence constante que le droit fiscal et le droit de la sécurité sociale sont étroitement circonscrits (*Cass. ass. plén.*, 29 nov. 1985, *Abeberry & Louys c/ CMP professions libérales* : *JurisData* n° 1985-003303 ; *Bull. civ.* 1985, ass. plén., n° 10 ; *Dr. soc.* 1986, p. 172). La loi de sécurité sociale ne se réfère à une notion fiscale que pour désigner les revenus. Il ne s'agit nullement de distinguer entre la nature des revenus déclarés au titre de l'impôt sur le revenu et soumis à tel ou tel autre régime fiscal.

La Cour de cassation exclut toute extension au droit de la sécurité sociale de la qualification fiscale des revenus comme des modalités de calcul de l'assiette de l'impôt sur le revenu à partir du revenu professionnel net (ainsi s'agissant des agents généraux d'assurance ayant opté pour la détermination de leur revenu net imposable suivant les règles applicables en matière de traitements et salaires : *Cass. 2^e civ.*,

6 déc. 2006, *Mangeat c/ CAVAMAC*, n° 05-20.897. – Cass. 2^e civ., 22 nov. 2007, *Bellien c/ BCAM* : *JurisData* n° 2007-041478 ; JCP S 2008, 1124, note T. Tauran). C'est donc de manière logique que la Cour de cassation a considéré, dans la présente affaire, que « (...) la cour d'appel (...) 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. Lagravière et qui constituaient le produit de son activité professionnelle de chirurgien dentiste devaient entrer dans l'assiette des cotisations litigieuses ».

2. ... face au pragmatisme du Conseil d'État

L'arrêt de la Cour de cassation aurait pu clore définitivement le débat si le Conseil d'État n'avait pas pris une position exactement inverse dans un arrêt récent (*CE*, 14 nov. 2007, n° 293642, *Ansel* : *JurisData* n° 2007-072671 ; *Rec. CE* 2007, tables ; *Dr. soc.* 2008, p. 195, note J. Barthélémy ; *RJS* 2008, n° 224 ; *JCPS* 2007, act. 563). Toutefois, la position du Conseil d'État doit être relativisée.

En effet, comme le note le Commissaire au gouvernement dans ses conclusions sous l'arrêt *Ansel*, « (...) face à [une] situation inextricable, que seul le législateur semblerait en mesure de démêler, nous nous résignons à vous proposer d'infirmar la position de la CARMF ayant regardé les dividendes distribués aux médecins associés des SEL comme des revenus professionnels au sens des articles L. 131-6, L. 642-1 et L. 642-2 du Code de la sécurité sociale » (*A. Courreges, Assiette des cotisations des non-salariés, Inclusion des revenus de capitaux mobiliers* : *RJS* 2008 p. 283).

Mais le Conseil d'État, sur conclusions du même Commissaire au gouvernement (*V. RJS* 2008, p. 285), a estimé, s'agissant des revenus professionnels du régime agricole, que les revenus de capitaux mobiliers des agriculteurs imposés au forfait, constituaient des revenus professionnels pour l'assiette des cotisations sociales agricoles (*CE*, 30 janv. 2008, *Bougrat* : *JurisData* n° 2008-073035 ; *RJS* 2008 n° 483).

En réalité, la difficulté tient au fait que la définition des revenus professionnels donnée à l'article L. 131-6, alinéa 2, ne vaut pas que pour les seules cotisations d'assurance vieillesse. Il convient en effet de rappeler que l'article 33 de la loi *Madelin* n° 94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle, introduisant l'article L. 131-6 du Code de la sécurité sociale, avait pour finalité de procéder à l'unification de l'assiette des cotisations sociales de l'ensemble des travailleurs non salariés non agricoles. De ce fait l'assiette définie au deuxième alinéa de l'article L. 131-6 a également vocation à s'appliquer aux cotisations d'assurance maladie, d'allocations familiales et surtout à la CSG (et la CRDS).

Or il existe deux régimes de CSG obéissant à des règles différentes en termes de taux et de déductibilité : la CSG sur les revenus d'activité, acquise sur les revenus professionnels définis à l'article L. 131-6, alinéa 2, et recouvrée par les URSSAF, et la CSG sur les revenus du patrimoine incluant les revenus de capitaux mobiliers dont... les dividendes et recouvrée par l'administration fiscale, conformément à l'article 1600-0 C du Code général des impôts.

Ainsi la CSG (et la CRDS) sur les dividendes devrait être perçue une première fois par les URSSAF et une seconde fois par les services fiscaux.

Le Conseil d'État, juge du recouvrement en matière fiscale, défend sa cohérence face à la Cour de cassation, juge du recouvrement en matière de cotisations sociales.

En même temps, par sa décision, la Cour de cassation vient de priver de toute portée juridique pratique l'arrêt du Conseil d'État : celui-ci, dans le cadre de son contrôle de légalité des décisions réglementaires prises par les caisses de retraite, avait annulé une délibération de la CARMF se prononçant « en faveur de l'intégration des dividendes distribués par les SEL dans l'assiette des cotisations sociales ». Or, une telle délibération n'avait pas lieu d'être dès lors que, comme vient de le dire clairement la Cour de cassation, les dividendes entrent par nature dans l'assiette définie à l'article L. 131-6, alinéa 2, du Code de la sécurité sociale. Il n'est donc pas nécessaire, pour les organismes chargés du recouvrement, de préciser par des délibérations de nature réglementaire ou dans leurs statuts que les dividendes des SEL sont inclus dans l'assiette des cotisations sociales. Il leur suffit simplement de demander à leurs ressortissants de détailler les différentes composantes de l'assiette de leurs cotisations sociales et notamment d'indiquer, le cas échéant, le montant des dividendes perçus. À cet égard, le Conseil d'État a déjà considéré que rien n'interdisait aux organismes de demander le montant des dividendes annuels (*CE*, 27 juill. 2001, n° 221788, *Rouquette*).

Il appartient certes au législateur de prendre en compte le risque de double imposition au titre de la CSG et de la CRDS, ce qui ne devrait pas poser trop de difficulté compte tenu de la position de l'ACOSS qui s'est toujours refusée à considérer les dividendes comme inclus dans l'assiette de cotisations sociales des professionnels libéraux. Mais le choix d'exercer à titre individuel ou au sein d'une structure ne saurait en aucun cas servir de technique d'optimisation sociale au risque de porter atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques (*CE*, 30 juin 1995, n° 162329, *Gouvernement du territoire de la Polynésie Française* : *JurisData* n° 1995-047651 ; *Rec. CE*, p. 279), tous les professionnels libéraux concernés, quelle que soit leur forme d'exercice, devant contribuer à égalité au financement de leur protection sociale.

Dominique PIAU,

avocat, cabinet Laurence Lautrette & associés,
réseau Jacques Barthélémy & associés.

MOTS-CLÉS : Cotisations sociales - Assurance vieillesse - Assiette - Professions libérales - Revenus de capitaux mobiliers - Inclusion Assurance vieillesse - Gérant majoritaire d'une SEL - Cotisations - Assiette - Revenus de capitaux mobiliers - Inclusion Travailleurs indépendants - Gérant majoritaire d'une SEL - Cotisations d'assurance vieillesse - Assiette - Revenus de capitaux mobiliers - Inclusion

TEXTES : CSS, art. L. 131-6, L. 642-1 et D. 642-3

JURISCLASSEUR : Protection sociale Traité, Fasc. 720-10 et 720-20, par Marie-José Sauli