

N° 440375
M. et Mme A...

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 6 octobre 2021
Lecture du 20 octobre 2021

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Les sociétés d'exercice libéral (SEL) ont été créées par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 en vue de permettre à des professionnels libéraux soumis à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé d'exercer leur activité dans le cadre de sociétés commerciales, à la double condition que la moitié au moins du capital social et des droits de vote soit entre les mains des professionnels en exercice au sein de la société et que les dirigeants sociaux soient choisis parmi les intéressés. En définissant ce régime, ainsi que l'a relevé le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2010-24 QPC du 6 août 2010, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres*, le législateur a entendu offrir aux travailleurs non-salariés exerçant une profession libérale réglementée la faculté de choisir un mode d'exercice de leur profession qui institue un lien nécessaire entre cet exercice, le contrôle du capital de la société et la détention d'un mandat social, tout en autorisant, pour certaines professions, l'accès au capital de personnes physiques ou morales n'exerçant pas au sein de la société (cons.7).

M. Daniel A..., qui est docteur en pharmacie, a fait usage de cette faculté.

Au cours de l'année 2007, l'intéressé est devenu l'associé majoritaire¹, exploitant en titre, et le gérant de la société d'exercice libéral à responsabilité limitée Pharmacie des Allagniers, qui exploite l'officine éponyme située à Rillieux-la-Pape (Rhône)². Au début de l'année 2010, la SELARL a pris la forme d'une société d'exercice libéral par actions simplifiée (SELAS) et un nouveau dirigeant a été nommé.

En 2012, la pharmacie a fait l'objet d'une vérification au cours de laquelle l'administration a rejeté la comptabilité en raison de l'utilisation d'une fonctionnalité permissive du logiciel de caisse Alliance Plus, activée au moyen d'un mot de passe communiqué le 17 avril 2008 par le fournisseur du logiciel, ayant permis la suppression

¹ Avec 401 parts sociales sur 800.

² La société a été transformée en 2010 en société d'exercice libéral par actions simplifiée, avant d'être de nouveau transformée en société d'exercice libéral à responsabilité limitée en 2015, après avoir changé d'associés et de dirigeant.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

informatique de ventes ayant donné lieu à des règlements en espèces (hors tiers payant pour déjouer les contrôles). Le service a donc procédé à une reconstitution du chiffre d'affaires manquant à l'appel et établi qu'au cours de l'exercice clos le 30 juin 2009, 76 000 € s'étaient évaporés : soit, sur 305 jours d'exploitation, une moyenne de 250 € euros en espèces, passées du tiroir-caisse de la pharmacie vers d'autres poches.

Ayant identifié cette fraude perlée, le service a assujéti la SELAS à des suppléments d'impôt sur les sociétés et à des rappels de TVA. Les omissions de recettes ont été considérées comme des revenus distribués prélevés sur les bénéficiaires, imposables sur le fondement du 1° du 1 de l'article 109 du CGI entre les mains de M. A..., qui a été regardé, en sa qualité d'exploitant, comme l'unique maître de l'affaire. C'est ainsi que, par rôle du 30 septembre 2014, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux, assorties de la majoration de 80% pour manœuvres frauduleuses, ont été mises en recouvrement pour un montant global de 88 000 €.

Les prélèvements sociaux en cause sont la CSG au taux de 8,2%, la CRDS au taux de 0,5%, le prélèvement social de 2%, la contribution additionnelle à ce prélèvement au taux de 0,3% et le prélèvement de solidarité de 1,1%, soit un taux global de 12,1% frappant une assiette constituée des sommes réputées distribuées (76 581 €), majorée de 25%, soit 95 726 €.

M. A... et son épouse ont réclamé en vain puis saisi le tribunal administratif de Lyon. En cours d'instance, l'administration a tiré les conséquences de la décision n° 2016-610 QPC du 10 février 2017 ayant jugé contraire à la Constitution l'application de la majoration de 25 % à la base de calcul des prélèvements sociaux. Par jugement du 28 novembre 2017, le tribunal a par conséquent prononcé un non-lieu à statuer partiel, substitué à la majoration pour manœuvres frauduleuses au taux de 80 %, la majoration pour manquement délibéré au taux de 40 % et rejeté le surplus des conclusions de la demande.

Par un arrêt du 12 mars 2020, la cour administrative d'appel de Lyon a rejeté l'appel des contribuables contre les dispositions du jugement leur faisant grief.

M. et Mme A... se sont pourvus en cassation et votre 8^{ème} chambre a prononcé l'admission des conclusions de leur pourvoi dirigées contre l'arrêt en tant seulement qu'il a statué sur les conclusions tendant à la réduction des prélèvements sociaux et des pénalités correspondantes.

2.- Si M. A... ne s'était pas privé, comme d'autres usagers de logiciels permissifs avant lui, de critiquer la régularité de la procédure d'imposition, au regard des dispositions du I de l'article L. 47 A du LPF, il avait en outre soulevé, dès le stade de la réclamation préalable, une critique originale se rapportant au bien-fondé des contributions sociales établies au titre de l'année 2009 et soulevant une question inédite dans votre jurisprudence.

L'intéressé, qui rappelait qu'en 2009, il exerçait son activité professionnelle au sein de la SELARL en tant qu'associé exploitant, faisait valoir qu'en vertu des toutes récentes

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

dispositions du troisième alinéa de l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale, issu de l'article 22 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 et entré en vigueur le 1^{er} janvier 2009, la part des revenus distribués qui est supérieure à 10% du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant, entrant dans l'assiette des cotisations sociales sur les revenus d'activité des travailleurs non-salariés non-agricoles exerçant au sein d'une société d'exercice libéral, de sorte que, par un jeu de renvois, cette même fraction entrant, en vertu des dispositions de l'article L. 136-3 du même code, dans l'assiette des contributions sociales sur les revenus d'activité des employeurs et travailleurs indépendants au sens de l'article L. 242-11 du même code, et qu'elle se trouvait corrélativement exclue de l'assiette des contributions sociales sur les revenus du patrimoine, définie à l'article L. 136-6.

Ainsi, les contribuables admettaient l'application des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine pour la fraction des revenus réputés distribués comprise entre 0 et 10 % mais ils la contestaient pour la fraction excédant le seuil de 10% en faisant valoir que les prélèvements sociaux sur les revenus d'activité étaient seuls applicables, tout en observant malicieusement que leur recouvrement ne relevait pas de la DGFIP, ni leur contentieux du juge administratif...

C'est pourquoi ils ne demandaient pas la *décharge* des cotisations supplémentaires de prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine établies au titre de l'année 2009, mais seulement leur *réduction* à concurrence de 21 744 €, cette somme étant égale à 10% des apports en capital et en compte courant, d'un montant de 217 442 €, obtenue en faisant la somme des apports en compte courant de M. A... (177 342 €) et de sa quote-part du capital social (401/800^e de 80 000 €).

Les juges de première instance et d'appel ont rejeté ce chef de conclusions par les mêmes motifs.

Le tribunal administratif de Lyon, le premier, avait pris appui sur les dispositions de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale dont le I prévoit que la contribution sur les revenus du patrimoine est assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu « à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution prévue au titre des articles L. 136-3 et L. 136-7 » (c'est-à-dire la contribution sur les revenus d'activité et la contribution sur les produits de placement), pour opposer à M. et Mme A... qu'il ne résultait pas de l'instruction que les revenus distribués à M. A... sur le fondement du 1 de l'article 109 du CGI auraient supporté la contribution prévue par ces articles.

La cour administrative d'appel de Lyon, à sa suite, a retenu que les requérants n'apportaient « pas plus en appel qu'en première instance d'éléments permettant de considérer que les revenus en litige auraient supporté la contribution au titre des articles L. 136-3 et L. 136-7 ».

3.- Les conclusions du pourvoi ont été admises en considération d'un moyen d'erreur de droit dont le ministre a depuis lors admis le bien-fondé. Ce moyen fait grief à la cour de

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

s'être fondée sur la circonstance, inopérante, tirée de ce que les revenus distribués constituant l'assiette des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine en litige n'avaient pas été effectivement soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus, alors qu'il était en cause une pure question de champ d'application de la loi fiscale, ce dont on se convainc facilement à la lecture des articles pertinents du code de la sécurité sociale.

L'article L. 136-3, relatif à la CSG sur les revenus d'activité, retient comme assiette « *les revenus déterminés par application des dispositions de l'article L. 131-6* », l'article L. 131-6 étant l'article relatif à l'assiette des cotisations sociales d'assurance maladie et maternité.

Parallèlement, l'article L. 136-6, relatif à la CSG sur les revenus du patrimoine, tout comme l'article L. 136-7, relatif à la CSG sur les produits de placement, excluent de l'assiette de chacune de ces contributions les revenus « *ayant déjà supporté la contribution* » au titre de l'article L. 136-3.

En adoptant ces dispositions de la loi fiscale, le législateur n'a pas entendu faire dépendre l'assujettissement à la CSG sur les revenus du patrimoine de la question de pur fait de savoir si, en pratique, les revenus réputés distribués ont déjà été soumis à la CSG sur les revenus d'activité.

Ainsi que le montrent les travaux préparatoires à l'adoption de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 dont les dispositions qui nous occupent sont issues, et ainsi que l'a souligné le Conseil constitutionnel dans la décision n° 2010-24 QPC précitée, l'objectif poursuivi était d'intégrer dans l'assiette des cotisations sociales les revenus que les dirigeants de SEL se distribuaient préférentiellement sous forme de dividendes (plutôt que sous forme de rémunération de leur gérance) et qui échappaient alors aux cotisations sociales, ces arbitrages étant à l'origine d'une perte de recettes pour le régime social des indépendants.

Le législateur a par conséquent mis en œuvre une proposition formulée par le Conseil des prélèvements obligatoires, dans un rapport de mars 2008³, puis par le président Fouquet⁴, dans un rapport remis au ministre du budget en juillet 2008, qui avaient mis en lumière ces pratiques d'optimisation sociale tout en pointant l'insécurité juridique pour les assujettis résultant de divergences de jurisprudences entre le Conseil d'Etat et la Cour de cassation. Il est vrai que, par un arrêt du 14 novembre 2007 (1^{ère} et 6^{ème} ssr, 14 nov. 2007, *Association nationale des sociétés d'exercice libéral*, n° 293642, T. p. 1093, RJF 2008 n° 224), vous aviez dénié le caractère de revenus professionnels aux dividendes que se versaient les associés de SEL, là où la Cour de cassation, confirmant la solution de juridictions du fond, avait retenu l'interprétation inverse par un arrêt du 15 mai 2008 (2^{ème} Civ., 15 mai 2008, *L... c/ Caisse autonome de retraite des chirurgiens-dentistes*, n° 06-21.741, Bull. II n° 113).

³ CPO, *Les prélèvements obligatoires des indépendants*, 25 mars 2008, pp. 119-120.

⁴ M. Olivier Fouquet, *Cotisations sociales : stabiliser la norme, sécuriser les relations avec les URSSAF et prévenir les abus*, rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, 23 juillet 2008.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Le législateur, dans ce contexte, a retenu une solution distributive.

Il a décidé que les revenus mentionnés aux articles 108 à 115 du CGI, c'est-à-dire l'ensemble des revenus distribués, lesquels englobent aussi bien les distributions régulières que les distributions irrégulières, seraient traités différemment selon qu'ils représentent ou non une part significative des apports en capital de l'associé bénéficiaire, en retenant un seuil de 10%, qui était déjà celui fixé pour le plafonnement de l'exonération fiscale des produits des titres non cotés détenus dans un PEA.

Ainsi, la loi a conservé aux revenus distribués leur qualification « naturelle » de revenus de capitaux mobiliers, donc de revenus du patrimoine, pour les distributions les moins importantes, comprises à l'intérieur de la fourchette de 0 à 10% des apports en capital réalisés sous les diverses formes possibles, en considérant qu'il s'agissait, dans cette (faible) mesure de la rémunération des capitaux investis, mais elle a requalifié en revenus d'activité les distributions excédant le seuil de 10%, en réputant en quelque sorte que ces distributions de dividendes maquillaient des rémunérations versées au titre de l'activité professionnelle.

L'assiette des cotisations sociales sur les revenus d'activité a par conséquent été modifiée, pour être étendue à ces distributions « relativement importantes » ce qui a entraîné, par ricochet, la modification de l'assiette de la CSG revenus d'activité qui est calée sur celle des cotisations sociales.

Il ne restait alors plus qu'à exclure, à l'article L. 136-6 relatif à la CSG revenus du patrimoine, dont la vocation normale serait de frapper l'ensemble des revenus de capitaux mobiliers, ceux de ces revenus placés d'office par le législateur, contre nature en quelque sorte, dans l'assiette de la CSG revenus d'activité.

Ceci étant rappelé, nous comprenons que l'expression maladroite de revenus « *ayant déjà supporté la contribution* » ait orienté le tribunal et la cour vers une approche chronologique et en quelque sorte conditionnelle. Mais cette approche ne nous paraît pas la bonne.

Outre qu'elle ne correspond pas à la mécanique du texte (qui utilise alternativement les expressions « *ceux ayant déjà supporté* » et « *ceux qui sont assujettis* »⁵), elle conduit à méconnaître le fait que la CSG revenus d'activité et la CSG revenus du patrimoine sont deux impositions distinctes, dont le contentieux relève au demeurant de deux ordres de juridiction distincts.

Des revenus distribués ne sauraient être soumis à l'une de ces impositions au seul motif qu'ils n'auraient pas encore été soumis à l'autre. La fiscalité n'est pas ce *far west* où c'est le premier qui tire qui l'emporte.

⁵ Cf. le f) du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, dans sa version applicable.

Une application au choix des deux contributions conduirait en outre à méconnaître le principe d'égalité devant la loi fiscale, si l'on se souvient que le taux de la CSG sur les revenus d'activité était, au cours de l'année en litige, de 7,5%, alors que le taux des CSG sur les revenus du patrimoine était de 8,2%.

De surcroît, dans ce contentieux objectif de légalité qu'est le plein contentieux d'assiette, l'appréciation par le juge du bien-fondé de la décision d'imposer ne saurait dépendre du seul constat qu'aucune situation de double imposition juridique n'est décelée, sans qu'il ne fasse l'effort de rechercher dans le champ d'application de quel impôt entrent les revenus en cause, au regard des dispositions législatives pertinentes ; voyez, sur cette démarche, votre décision *Min. c/ LE...* (3^{ème} et 8^{ème} chr, 2 avr. 2021, n° 428084, à mentionner aux T., RJF 2021 n° 661, concl. M.-G. Merloz C661) qui ventile des revenus relevant de la catégorie des bénéficiaires agricoles et perçus par un viculteur après la cessation de son activité professionnelle entre CSG revenus d'activité et CSG revenus du patrimoine, selon qu'ils se rattachent ou non à l'activité agricole, eu égard aux dispositions du code rural.

L'hésitation que l'on pourrait avoir sur le fonctionnement du dispositif tient à ce que le législateur, lorsqu'il a décidé d'intégrer partiellement les revenus distribués dans l'assiette des cotisations sociales et des contributions sociales sur les revenus d'activité en se référant aux articles 108 à 115 du CGI, ne s'est manifestement pas avisé qu'il embarquait au passage les distributions officieuses qui, apparaissant à la faveur d'un rehaussement du chiffre d'affaires de la société distributrice, n'ont par définition pu donner lieu à précompte en faveur des organismes de recouvrement compétents. Mais nous sommes liés par la lettre de la loi qui se réfère à toutes les distributions et c'est aux services de contrôle de la DGFIP qu'il revient de faire l'application distributive que commandent les textes. En outre, on pourrait plaider que les revenus réputés distribués que prélève l'associé d'une SEL ayant la qualité de maître de l'affaire ne sont pas moins des revenus tirés de l'activité professionnelle que les dividendes que le législateur a entendu regarder comme des revenus d'activité.

Après annulation de l'arrêt, dans la limite des conclusions admises du pourvoi, il subsiste une petite interrogation sur ce qu'il convient de faire.

Les contribuables ont chiffré leur demande de réduction à 21 744 €, au moyen d'un calcul qui intègre la quote-part de M. A... dans le capital social de la SELARL au 30 juin 2009 (401/800^e de 80 000 €) et le montant de ses apports en compte courant à la date du 1^{er} juillet 2008 (177 342 €).

La difficulté que nous identifions tient à ce que l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale a renvoyé à un décret en Conseil d'Etat la « *détermination du capital social au sens* » du troisième alinéa de cet article « *ainsi que des modalités de prise en compte des sommes versées en compte courant* ». Ce décret a été pris le 16 avril 2009 et codifié à l'article R. 131-2 du code de la sécurité sociale.

Or ce texte en forme de mode d'emploi précise, d'une part, que le montant des apports « *est apprécié au dernier jour de l'exercice précédant la distribution* ». S'agissant ici de

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

revenus réputés distribués imposés entre les mains de M. et Mme A... au titre de l'année 2009 et provenant d'un exercice clos le 30 juin 2009, il nous semble qu'il aurait fallu se reporter, en ce qui concerne le montant du capital social, aux données de l'exercice clos le 30 juin 2008 et non à celles de l'exercice clos le 30 juin 2009.

D'autre part, le pouvoir réglementaire a prévu que les sommes versées en compte courant « *correspondent au solde moyen annuel du compte courant d'associés* », ce solde étant lui-même égal « *à la somme des soldes moyens du compte courant de chaque mois divisée par le nombre de mois compris dans l'exercice* ». Or en l'espèce, les contribuables n'ont regardé qu'un seul chiffre, celui du solde créditeur du compte courant d'associé de M. A... au 1^{er} juillet 2008, sans que l'on sache, en l'état des pièces produites, si ce solde a été constant au cours de l'exercice clos le 30 juin 2008.

Même si le ministre, à défaut de pouvoir solliciter une compensation, semble prêt à consentir la réduction sollicitée dans ses écritures en défense, il nous semble que le doute sur le bien-fondé du chiffrage de la réduction retenu par les contribuables milite en faveur d'un renvoi.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt dans la limite des conclusions tendant à la réduction des prélèvements sociaux à la somme de 21 744 € et des pénalités correspondantes, au renvoi de l'affaire à la cour dans cette mesure et à ce que l'Etat verse la somme de 1 000 € à M. et Mme A... au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.