

Loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 :  
l'assujettissement des dividendes à cotisations sociales

**Annexes**

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.

(Source : Infodoc-experts)

Loi de financement de la  
sécurité sociale pour 2009 :  
l'assujettissement des  
dividendes à cotisations  
sociales

**Etude Sociale**

4ème trimestre 2008

[www.oec-paris.fr](http://www.oec-paris.fr)



**SOMMAIRE**

- Présentation générale
- Le Plus de l'Expert
- Annexes

## Présentation générale

Le projet de loi de financement de la Sécurité sociale pour 2009, présenté à l'Assemblée Nationale le 13 octobre 2008, a été adopté définitivement par l'Assemblée Nationale et le Sénat le 27 novembre 2008. Ce texte ayant fait l'objet d'une saisine auprès du Conseil Constitutionnel, il devrait être publié d'ici la fin du mois de décembre de l'année 2008.

L'article 22 de la loi déferée au Conseil constitutionnel prévoit, à compter du 1er janvier 2009, d'assujettir à cotisations sociales une partie des dividendes perçus par les travailleurs non salariés, leur conjoint ou leurs enfants mineurs non émancipés dans les sociétés d'exercice libéral (SEL). Le texte a donc été amendé au cours des débats parlementaires car, à l'origine, le projet prévoyait d'assujettir à cotisations sociales non seulement les dividendes perçus par les travailleurs non salariés opérant dans une SEL mais aussi ceux perçus par les gérants majoritaires de SARL soumises à l'impôt sur les sociétés.

Selon le texte adopté définitivement (et sous réserve d'une invalidation par le Conseil constitutionnel), la quote-part des dividendes excédant 10 % du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant détenus en toute propriété ou en usufruit par le travailleur non salarié ainsi que son conjoint ou le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité ou leurs enfants mineurs non émancipés est assujettie à cotisations sociales.

L'exonération d'une partie des dividendes est prévue pour tenir compte de dividendes qui ne seraient pas le fruit de l'activité professionnelle du travailleur mais de la rentabilité du capital investi. Sont donc concernées l'ensemble des cotisations des travailleurs non salariés : cotisations allocations familiales, maladie et vieillesse.

L'objectif poursuivi par le gouvernement, au travers de ce texte, est d'éviter une évasion sociale constatée dans bon nombre de SEL (en particulier chez les médecins, les dentistes et les avocats), leurs dirigeants cherchant à optimiser leur situation en se versant une rémunération minimale permettant de bénéficier de la protection sociale et en versant le reste du revenu sous forme de dividendes, ces derniers n'étant pas pris en compte dans le calcul de l'assiette des cotisations sociales déterminé à l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale.

Toutefois, plusieurs décisions de justice ont, depuis une quinzaine d'années environ, assujettit aux cotisations d'assurance vieillesse des professions libérales les bénéfices des SEL distribués aux dirigeants, qu'ils soient gérant majoritaire de SELARL (Cass. 2ème civ. 15 mai 2008, n° 06-21.741) ou mandataire social assimilé salarié (Cass. 2ème civ. 20 juin 2007, n° 06-17.146). Pour la Cour de cassation, ces bénéfices constituent le produit de l'activité professionnelle du professionnel libéral et doivent être assujettis aux cotisations d'assurance vieillesse.

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

## Annexes

## Annexes

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu la note en délibéré présentée le 10 octobre 2007 pour la caisse autonome de retraite des médecins de France ;

Vu le règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 ;

Vu le code de la sécurité sociale ;

Vu le code général des impôts ;

Vu la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Alexandre Lallet, Auditeur
- les observations de la SCP Vier, Barthélemy, Matuchansky, avocat de l'ASSOCIATION NATIONALE DES SOCIÉTÉS D'EXERCICE LIBÉRAL (ANSEL) et de Me Foussard, avocat de la caisse autonome de retraite des médecins de France,
- les conclusions de Mlle Anne Courrèges, Commissaire du gouvernement ;

Sur la fin de non-recevoir opposée par la caisse autonome de retraite des médecins de France :

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier que le président de l'association requérante a été autorisé par le conseil d'administration de cette association à former le présent recours ; que, par suite, la fin de non-recevoir opposée

par la caisse autonome de retraite des médecins de France doit être écartée ;

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

## Présentation générale

Mais le Conseil d'Etat a, le 14 novembre 2007, rendu un arrêt aux termes duquel la qualification fiscale des dividendes est privilégiée, ce qui aboutit à leur exclusion de l'assiette des cotisations. En effet, les dividendes versés aux associés d'une société de capitaux sont des revenus du patrimoine et, étant imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, ils ne peuvent être considérés comme des revenus professionnels.

Pour clarifier la situation, le gouvernement est intervenu au travers de l'article 22 de la loi de financement de la Sécurité sociale pour 2009.

Mais si ce texte résout la situation des travailleurs non salariés des SEL, en assujettissant une partie des dividendes, il laisse de côté les mandataires sociaux assimilés salariés pour lesquels on s'interroge : la jurisprudence de la Cour de cassation va-t-elle continuer de s'appliquer, ce qui aurait pour effet, si elle est inchangée, de soumettre aux seules cotisations d'assurance vieillesse l'intégralité des dividendes perçus par ces personnes. Dans ce cas, la situation serait fort différente entre les mandataires sociaux des SEL, selon qu'ils sont assimilés salariés ou non salariés, et des études approfondies seraient nécessaires pour choisir le meilleur statut.

## Note technique

Le projet de loi de financement de la Sécurité sociale pour 2009, présenté à l'Assemblée Nationale le 13 octobre 2008, a été adopté définitivement par l'Assemblée Nationale et le Sénat le 27 novembre 2008. Ce texte ayant fait l'objet d'une saisine auprès du Conseil Constitutionnel, il devrait être publié d'ici la fin du mois de décembre.

L'une des dispositions emblématiques de ce texte, figurant à l'article 22 (anciennement article 20), assujettit à cotisations sociales les dividendes perçus par les travailleurs non salariés, leur conjoint ou leurs enfants mineurs non émancipés dans les sociétés d'exercice libéral (SEL) et ce à compter du 1er janvier 2009. A l'origine, le projet de loi déposé par le gouvernement en octobre 2008 assujettissait à cotisations non seulement les dividendes perçus par les travailleurs non salariés opérant dans une SEL mais aussi ceux perçus par les gérants majoritaires de SARL soumises à l'impôt sur les sociétés.

Il s'agit de faire le point sur cette nouvelle mesure dont la mise en œuvre va sûrement poser un certain nombre de questions. Au préalable, il convient de rappeler le contexte dans lequel la mesure a été prise.

### I. Le régime social des dirigeants de SEL avant le projet de loi de financement de la Sécurité sociale

Bien que les SEL soient des sociétés de capitaux, le régime social de leurs dirigeants diffère sensiblement de celui des dirigeants de sociétés de capitaux à objet industriel ou commercial.

#### I.1 Les sociétés d'exercice libéral

Les SEL ont été instituées par 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, afin de permettre aux travailleurs des professions libérales réglementées d'exercer leur activité sous la forme de sociétés de capitaux.

Il existe différents types de SEL :

- Société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) ;
- Société d'exercice libéral à forme anonyme (SELAFA) ;
- Société d'exercice libéral par actions simplifiée (SELAS) ;
- Société d'exercice libéral en commandite par actions (SELCA) ;
- Société d'exercice libéral à associé unique (SELARLU, SELASU, SASU).

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.

## Annexes

### Conseil d'Etat Arrêt du 14 novembre 2008 N° 06-21741

Vu la requête sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 22 mai et 22 septembre 2006 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour l'ASSOCIATION NATIONALE DES SOCIÉTÉS D'EXERCICE LIBÉRAL (ANSEL), dont le siège est 33, boulevard de l'Université à Saint-Nazaire (44600) ; l'ASSOCIATION NATIONALE DES SOCIÉTÉS D'EXERCICE LIBÉRAL demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir la décision du 23 mars 2006 par laquelle le président de la caisse autonome de retraite des médecins de France a rejeté sa demande tendant à l'abrogation de la délibération du conseil d'administration de la caisse autonome de retraite des médecins de France du 23 avril 2005 relative à l'intégration des dividendes distribués par les sociétés d'exercice libéral dans l'assiette de calcul des cotisations des régimes de base, complémentaire vieillesse et d'allocation de remplacement de revenu, ainsi que la délibération du 23 avril 2005 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

## Annexes

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 ;

Sur les deux moyens réunis :

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

Les dirigeants des SEL peuvent ainsi opter pour l'imposition de leurs bénéfices au régime de l'impôt sur les sociétés au lieu de l'imposition sur les revenus au titre des bénéfices non commerciaux. Ceci leur permet de répartir leurs bénéfices entre la rémunération du mandat et le versement de dividendes, ces derniers n'étant traditionnellement pas pris en compte dans le calcul de l'assiette des cotisations sociales déterminé à l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale.

### 1.2 La jurisprudence de la Cour de cassation

Plusieurs caisses de retraite de professions libérales réglementées ont décidé de réintégrer dans l'assiette des cotisations sociales les dividendes perçus par les avocats, médecins et chirurgiens-dentistes ayant opté pour l'organisation de leur activité sous forme de SEL. Les caisses s'appuyaient sur une jurisprudence de la Cour de cassation de 1993 selon laquelle l'inclusion d'une rémunération dans l'assiette des cotisations sociales définie à l'article L. 131-6 n'est pas liée à la catégorie de revenus à laquelle cette rémunération est rattachée sur le plan fiscal. Elles considéraient en outre que le groupement en SEL ne remettait pas en cause la nature libérale de l'activité ; la totalité du revenu qui en était tiré était donc de nature professionnelle.

La Cour de cassation a ainsi considéré que les bénéfices de la SELARL distribués à son gérant majoritaire (en l'espèce un chirurgien dentiste) constituent le produit de son activité professionnelle et doivent être assujettis aux cotisations d'assurance vieillesse des professions libérales (Cass. 2ème civ. 15 mai 2008, n° 06-21.741).

Quant aux mandataires sociaux affiliés au régime général en raison du statut de la société et/ou du nombre de parts détenues (gérant minoritaire de SELARL, président de SELAFA, etc.), la Cour de cassation a décidé « qu'aucun texte n'exclut le cumul de l'immatriculation pour une activité libérale avec l'assujettissement au régime général résultant de l'exercice des fonctions de mandataire social » si bien qu'ils sont aussi tenus de cotiser aux caisses vieillesse des professions libérales sur les dividendes perçus (notamment Cass. 2ème civ. 20 juin 2007, n° 06-17.146). Dans ce cas, la Cour opte pour une double affiliation : celle au régime général au titre de leur rémunération (le cas échéant) et celle au régime des travailleurs non salariés au titre des dividendes perçus.

Ainsi, qu'il s'agisse des dirigeants des SEL assimilés salariés ou de ceux ayant la qualité de travailleurs non salariés, la Cour de cassation considérant que les dividendes qu'ils perçoivent sont le produit de leur activité professionnelle non salariée, ils doivent être assujettis aux cotisations d'assurance vieillesse, en application de l'article L. 131-6 CSS.

## Note technique

### Remarque :

Il faut noter que les différentes décisions ne portent que sur l'assujettissement des dividendes aux cotisations dues aux caisses vieillesse des professions libérales et non au RSI au titre des cotisations allocations familiales et maladie.

### 1.3 La position du Conseil d'Etat

Dans ce contexte, le Conseil d'Etat a été amené à prendre position dans un arrêt en date du 14 novembre 2007 ayant à juger de la validité de la délibération de la CARMF (caisse d'assurance vieillesse des médecins) visant à intégrer, dans les SEL, les dividendes perçus dans l'assiette des cotisations vieillesse.

Le Conseil d'Etat a une approche différente de celle de la Cour de cassation et se réfère à la qualification fiscale des dividendes pour les exclure de l'assiette des cotisations des travailleurs non salariés. En effet, si, en application de l'article L. 131-6 CSS, la base des cotisations est le revenu professionnel retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu, comme les dividendes versés aux associés d'une société de capitaux sont des revenus du patrimoine et qu'ils sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, ils ne peuvent être considérés comme des revenus professionnels.

C'est en se référant à une argumentation diffé-

rente de celle adoptée par la Cour de cassation que le Conseil d'Etat aboutit à une position diamétralement opposée, ayant pour conséquence le refus de l'intégration des dividendes dans l'assiette des cotisations.

### 2. Les dispositions de la loi de financement de Sécurité sociale pour 2009 concernant le régime des travailleurs non salariés des SEL

Pour clarifier les règles fixant l'assiette des cotisations sociales des revenus des professionnels libéraux exerçant en SEL, et afin d'éviter que ces revenus n'échappent aux cotisations sociales, le projet de loi de financement de la Sécurité sociale modifie l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale.

#### 2.1 La mesure prévue par le projet de loi initial

Le projet de loi de financement de la sécurité sociale déposé par le Gouvernement en octobre 2008 contenait un article 20 (devenu par la suite article 22) prévoyant de modifier l'article L 131-6 du code de la sécurité sociale de façon à intégrer une partie des dividendes perçus dans l'assiette des cotisations payées par les travailleurs non salariés.

autorité", la cour d'appel a renversé la charge de la preuve et violé l'article 1315 du code civil ;

3°/ qu'en outre, la preuve de l'absence de tout lien de subordination juridique entre le directeur de laboratoire et la SELAFA au sein de laquelle il exerce ne saurait résulter du seul exercice d'un mandat social ; qu'en se bornant à affirmer que "par ces fonctions" de président du conseil d'administration et de directeur général, M. X... avait nécessairement la maîtrise des conditions de travail, lorsqu'il résultait au demeurant de ses propres constatations que la définition de ces conditions n'était pas arrêtée unilatéralement par lui mais "collectivement" avec les autres membres de la société, la cour d'appel a violé l'article L. 121-1 du code du travail ;

4°/ que l'affiliation au régime général au titre des fonctions de directeur général, d'un pharmacien exerçant dans une société d'exercice libéral à forme anonyme est exclusive de son affiliation, fût-ce au titre de son activité professionnelle, à la caisse d'assurance vieillesse des professions libérales ; qu'en jugeant le contraire, la cour d'appel a violé les articles L. 311-3, L. 624-4, L. 644-3 et L. 622-5 du code de la sécurité sociale ;

Mais attendu, d'une part, qu'appréciant, sans inverser la charge de la preuve, les éléments qui leur étaient soumis, les juges du fond, qui ont relevé que, pour son activité de pharma-

gien biologiste, M. X... était placé sous le contrôle de l'autorité ordinaire et non sous celui de la SELAFA, laquelle n'avait pas le pouvoir de donner des ordres et des directives, d'en contrôler l'exécution et d'en sanctionner les manquements, en ont justement déduit qu'il exerçait ses fonctions de directeur de laboratoire à titre libéral, peu important la signature avec la société d'un document intitulé contrat de travail, en sorte qu'il devait être immatriculé à la caisse d'assurance vieillesse des pharmaciens ; que, d'autre part, la cour d'appel a observé à juste titre qu'aucun texte n'excluait le cumul de cette immatriculation pour son activité libérale avec son assujettissement au régime général résultant de l'exercice de ses fonctions de mandataire social ;

D'où il suit que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi.

**Cour de cassation,  
Chambre civile 2  
Arrêt du 15 mai 2008  
N° 06-21741**

LA COUR DE CASSATION, DEUXIÈME CHAMBRE CIVILE, a rendu l'arrêt suivant :

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

## Annexes

## Annexes

### Cour de cassation, Chambre civile 2 Arrêt du 20 juin 2007 N° 06-17146

Sur le moyen unique :

Attendu, selon l'arrêt confirmatif attaqué (Lyon, 16 mai 2006), que la caisse d'assurance vieillesse des pharmaciens (CAVP) a, le 19 juin 2003, notifié son immatriculation, à compter du 1er janvier 2003, à M. X..., pharmacien biologiste directeur d'un laboratoire exploité par la société d'exercice libéral à forme anonyme (SELAFA) "Groupement de laboratoire de biologie médicale" dont il est le président du conseil d'administration et directeur général, puis lui a adressé des appels de cotisations pour les années 2003 et 2004 ; que M. X... a saisi la juridiction de sécurité sociale en faisant valoir qu'il ne relevait pas du régime d'assurance vieillesse des professions libérales dès lors qu'il était salarié de la SELAFA et qu'il était affilié au régime général par application de l'article L. 311-3 12° du code de la sécurité sociale ;

Attendu qu'il fait grief à l'arrêt d'avoir rejeté son recours alors, selon le moyen :

1°/ que les directeurs de laboratoire qui créent une société d'exercice libéral à forme anonyme (SELAFA) sont tenus d'exercer leurs fonctions exclusivement pour le compte et au profit de cette dernière, qui prend seule en charge l'activité réglementée, moyennant le versement

d'une rémunération ; qu'ils sont donc liés à cette société par un contrat de travail dès lors qu'elle définit les lieux et horaires de travail, peu important qu'ils continuent à encourir une responsabilité disciplinaire, au demeurant non exclusive de celle de la société, et que ne soit pas rapportée la preuve d'une absence d'autonomie dans l'exercice de leurs fonctions ; qu'en retenant que la soumission du directeur de laboratoire aux règles ordinaires, le maintien de sa responsabilité disciplinaire (jugement entreprises) ainsi que l'absence de preuve d'une autorité unilatérale de la société à son égard (arrêt attaqué, p. 5) excluraient la qualité de salarié, lorsqu'il résultait de ses constatations que l'intéressé percevait ses honoraires forfaitaires de la société et que ses horaires étaient définis via des "décisions (...) prises collectivement", la cour d'appel a violé l'ensemble des dispositions de la loi n° 32-158 du 31 décembre 1990 ainsi que le décret du 17 juin 1992 ;

2°/ qu'en tout état de cause, le directeur de laboratoire d'une SELAFA titulaire d'un contrat de travail écrit ne supporte pas la preuve de la réalité du lien de subordination, peu important que ce contrat soit antérieur à sa nomination à des fonctions de direction avec lesquelles il est compatible ; qu'en retenant que le contrat de travail produit par M. X... était antérieur à sa désignation aux fonctions de président du conseil d'administration et de directeur général pour lui reprocher de n'apporter "aucun élément démontrant à son égard l'exercice d'une

## Note technique

l'objet d'amendements dans le but de circonscrire la mesure aux seules SEL, à défaut de pouvoir obtenir la suppression totale de l'article 20.

### 2.2 La mesure prévue par le projet de loi adopté définitive- ment

Le texte prévoit que cet assujettissement ne s'appliquera qu'à la quote-part des sommes distribuées excédant 10% du montant du capital et des primes d'émission. Ce nouveau dispositif concernait les gérants majoritaires des SARL notamment au sein des sociétés d'exercice libéral (SEL). Ainsi, le texte initial ne visait pas que les dirigeants des SEL mais l'ensemble des gérants majoritaires ayant la qualité de travailleurs non salariés.

Cette mesure était présentée par l'exposé des motifs comme étant de nature à « clarifier les règles d'assujettissement aux prélèvements sociaux des revenus distribués perçus par les travailleurs non salariés non agricoles, gérants majoritaires notamment pour les sociétés d'exercice libéral, comme le recommandait le rapport Fouquet sur la sécurité juridique des cotisants ». Il s'agissait aussi de régler le conflit d'interprétation entre la Cour de cassation et le Conseil d'État sur la qualification de rémunération ou non des dividendes distribués aux gérants majoritaires et d'éviter que certains arbitrages entre rémunération et dividendes ne conduisent ces derniers à être disproportionnés par rapport au capital investi ce qui peut réduire alors fortement l'assiette des cotisations, par rapport à des situations comparables de professionnels exerçant en nom propre.

Cette mesure a fait l'objet de nombreuses protestations, notamment de la part du Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-comptables, de la CAVEC, etc. Aussi, le texte a-t-il fait

Suite à différentes modifications apportées au cours des débats parlementaires, le texte adopté définitivement le 25 novembre 2008, et qui figure dorénavant à l'article 22 est le suivant : « 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 détenues en toute propriété ou en usufruit par ces mêmes personnes.

## Note technique

Un décret en Conseil d'État 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. »

### 2.2.1 Le champ d'application de la mesure

Contrairement au texte présenté initialement par le gouvernement, la loi adoptée de façon définitive ne vise que le travailleur non salarié exerçant dans une SEL. Ainsi, les travailleurs non salariés exerçant dans une SARL à objet commercial soumise à l'IS ne sont pas concernés.

La mesure est donc cantonnée aux SEL et, à l'intérieur de celles-ci, aux seuls travailleurs non salariés.

A priori, seront concernés non seulement les gérants majoritaires des SELARL mais aussi les associés des SEL qui cotisent au régime des travailleurs non salariés. En effet, le texte vise les « travailleurs non salariés » et non les seuls mandataires sociaux ayant la qualité de travailleurs non salariés.

#### Remarque :

La question se pose alors de savoir comment sera régie la situation des mandataires assimilés salariés dans les SEL : gérant minoritaire, président de SELAFA, etc. Il faut rappeler que la Cour de cassation a jugé à plusieurs reprises que l'assujettissement au régime général, en

application de l'article L. 311-3 CSS (assimilés salariés) n'empêche pas une double affiliation. Ainsi, ces personnes, assimilées salariées, cotisent au régime général sur leur rémunération et au régime des non salariés sur les dividendes. Cette jurisprudence se maintiendra-t-elle en l'état ?

### 2.2.2 L'assiette des cotisations sociales

Selon le texte définitivement adopté, les cotisations sociales sont assujetties, pour les travailleurs non salariés des SEL, sur une partie des dividendes ; seule est en effet assujettie la part qui est supérieure à 10 % du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant détenus en toute propriété ou en usufruit par le travailleur non salarié ainsi que son conjoint ou le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité ou leurs enfants mineurs non émancipés.

Ceci est prévu pour tenir compte de dividendes qui ne seraient pas le fruit de l'activité professionnelle du travailleur mais de la rentabilité du capital investi. Celui-ci est apprécié en calculant le montant des apports contenus dans le capital social et des primes de démission, détenus en nue-propriété ou en usufruit.

Un décret en Conseil d'État devra intervenir pour préciser la nature des apports retenus pour la détermination du capital social ainsi que les modalités de prise en compte des sommes versées en compte courant.

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'État 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. » ;

2° Au premier alinéa de l'article L. 131-6-1, les mots : « quatrième et sixième » et « du dernier alinéa de l'article L. 131-6 » sont remplacés respectivement par les mots : « cinquième et dernier » et « de l'article L. 133-6-8 » ;

3° À la première phrase du premier alinéa de l'article L. 133-6-8, les mots : « quatrième et sixième » sont remplacés par les mots : « cinquième et dernier » ;

4° À la fin du premier alinéa du I de l'article L. 136-6, les mots : « de l'article L. 136-7 » sont remplacés par les mots : « des articles L. 136-3 et L. 136-7 » ;

5° Le I de l'article L. 136-7 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, les mots : « des 3° et 4° du II » sont remplacés par les mots : « de

l'article L. 136-3 ou des 3° et 4° du II du présent article », et les mots : « III du même article » sont remplacés par les mots : « III de l'article 125 A précité » ;

b) La première phrase du 1° est complétée par les mots : « , à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre de l'article L. 136-3 du présent code » ;

6° Au deuxième alinéa de l'article L. 642-2, les mots : « et troisième » sont remplacés par les mots : « , troisième et quatrième » ;

7° À l'article L. 722-4, les mots : « et sur leurs avantages de retraite » sont remplacés par les mots : « , appréciés conformément aux deuxième, troisième et quatrième alinéas de l'article L. 131-6 » ;

8° Aux deuxième alinéa de l'article L. 723-5 et premier alinéa de l'article L. 723-15, les mots : « au deuxième alinéa » sont remplacés par les mots : « aux deuxième et troisième alinéas » ;

9° L'article L. 756-5 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, le mot : « quatrième » est remplacé par le mot : « cinquième » ;

b) Au dernier alinéa, le mot : « sixième » est remplacé par le mot : « dernier ».

II. – Le I est applicable aux revenus distribués ou payés à compter du 1er janvier 2009.

## Annexes

## Annexes

### Référence législative

- Article 22 du projet de loi de financement de sécurité sociale pour 2009

### Références jurisprudentielles

- Cassation 2ème civile 20 juin 2007, n° 06-17.146
- Cassation 2ème civile 15 mai 2008, n° 06-21.741
- Conseil d'Etat 14 novembre 2007, n° 293642

### Références documentaires

- « Dividendes versés aux associés de sociétés d'exercice libéral et assiette des cotisations sociales » Jacques Barthélémy, Droit social n°2 Février 2008, pp190-195
- « Assiette des cotisations des non-salariés » Anne Courrèges, Commissaire du gouvernement au Conseil d'Etat, RJS 04/08, pp 283-286
- « Le régime social des revenus des associés d'une société d'exercice libéral » Jocelyn Bouvier, consultant en droit social Infodoc-experts, RFC 410 mai 2008, pp 28-30

### Article 22 du projet de loi de financement de la Sécurité sociale pour 2009

I. – Le code de la sécurité sociale est ainsi modifié :

1° L'article L. 131-6 est ainsi modifié :

a) La première phrase du deuxième alinéa est remplacée par deux phrases ainsi rédigées :

« 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 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. » ;

b) Après le deuxième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« 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

Un décret en Conseil d'État devra intervenir pour préciser la nature des apports retenus pour la détermination du capital social ainsi que les modalités de prise en compte des sommes versées en compte courant.

Ainsi, pour les travailleurs non salariés, dans les SEL, ce n'est pas la totalité des dividendes qui est assujettie mais la part supérieure à 10% du capital, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant.

#### Remarque :

La question se pose de savoir ce qu'il en sera pour les dirigeants de SEL qui n'ont pas la qualité de travailleur non salarié. Si l'on prend en compte la position de la Cour de cassation, l'assiette des cotisations est la totalité des dividendes. Cette jurisprudence va-t-elle évoluer pour unifier le régime des non salariés et des assimilés salariés opérant dans les SEL ?

**En conclusion**, de nombreuses questions se posent, suite à l'adoption de l'article 22 du projet de loi de financement de la Sécurité sociale qui assujettit à cotisations sociales les dividendes perçus par les travailleurs non salariés des SEL. Ces questions sont liées à la coexistence de deux types de dirigeants de SEL (assimilés salariés et non salariés) qui, dorénavant, ne sont pas régies par des règles identiques en ce qui concerne le paiement de cotisations sur les dividendes.