

**Conseil d'État, 8ème - 3ème chambres réunies, 08/12/2017, 409429**

Conseil d'État - 8ème - 3ème chambres réunies

Lecture du vendredi 08 décembre 2017

N° 409429  
ECLI:FR:CECHR:2017:409429.20171208  
Mentionné dans les tables du recueil Lebon

Rapporteur  
M. Vincent Ploquin-Duchefdelaville  
Avocat(s)  
SCP CAPRON

Rapporteur public  
M. Romain Victor

## Texte intégral

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE  
AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu la procédure suivante :

M. A... a demandé au tribunal administratif de Strasbourg de prononcer la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujéti au titre de l'année 2010. Par un jugement n° 1205635 du 23 février 2016, ce tribunal a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 16NC00690 du 2 février 2017, la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté l'appel formé par M. A... contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 31 mars et 29 juin 2017 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. A... demande au Conseil d'Etat :

- 1°) d'annuler cet arrêt ;
- 2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à son appel ;
- 3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la Constitution, notamment son Préambule et son article 61-1 ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 ;
- le code général des impôts, notamment ses articles 62 et 154 bis et le livre des procédures fiscales ;
- le code de la santé publique ;
- la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Vincent Ploquin-Duchefdelaville, auditeur,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public.

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Capron, avocat de M.A....

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. A...était, jusqu'au 1er décembre 2009, gérant majoritaire de la société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) Espacebio puis, à compter de cette date, président non rémunéré de cette même société après sa transformation en société d'exercice libéral par actions simplifiée (SELAS). M. A...assurait en outre au sein de cette société, avant comme après le 1er décembre 2009, des fonctions de directeur de laboratoire. La société a souscrit un contrat d'assurance de groupe dit " Madelin " et a versé à ce titre des cotisations pour le compte de M. A..., en sa qualité de directeur de laboratoire. A la suite de la modification de la forme sociale de la société, l'administration fiscale a, par une proposition de rectification en date du 11 décembre 2011, remis en cause la déduction que M. A...avait pratiquée sur ses revenus imposables au titre de 2010 des cotisations facultatives ainsi versées au régime de groupe. Le requérant a saisi le tribunal administratif de Strasbourg d'une demande de décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles il a été en conséquence assujéti au titre de l'année 2010, que ce tribunal a rejetée par un jugement du 23 février 2016. Il se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 2 février 2017 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a, d'une part, refusé de transmettre la question prioritaire de constitutionnalité qu'il avait soulevée devant elle, tirée de la non-conformité des articles 62 et 154 bis du code général des impôts à la Constitution et, d'autre part, rejeté sa requête.

2. Aux termes de l'article 154 bis du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : 1.- Pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices 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."

3. Aux termes de l'article 62 du même code : " Les traitements, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations sont soumis à l'impôt sur le revenu au nom de leurs bénéficiaires s'ils sont admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés par application de l'article 211, même si les résultats de l'exercice social sont déficitaires, lorsqu'ils sont alloués : / Aux gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues à l'article 3-IV du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié ou dans celles prévues à l'article 239 bis AA ou à l'article 239 bis AB ; /Aux gérants des sociétés en commandite par actions ; /Aux associés en nom des sociétés de personnes, aux membres des sociétés en participation et aux associés mentionnés aux 4° et 5° de l'article 8 lorsque ces sociétés ou exploitations ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux. / Le montant imposable des rémunérations visées au premier alinéa est déterminé, après déduction des cotisations et primes mentionnées à l'article 154 bis, selon les règles prévues en matière de traitements et salaires."

4. Il résulte de ces dispositions que peuvent déduire, en vue de la détermination des bases de leur imposition à l'impôt sur le revenu, les cotisations versées au titre de contrats d'assurance de groupe des revenus bruts qu'ils tirent de leur activité professionnelle, d'une part, les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices des professions non commerciales, d'autre part, les dirigeants de sociétés mentionnés à l'article 62 du code général des impôts, qui perçoivent en cette qualité des rémunérations imposées d'après les règles des traitements et salaires.

5. Le président d'une société anonyme, d'une société par actions simplifiée ou d'une société constituée sous ces formes pour l'exercice d'une profession libérale ne peut, à défaut de dispositions législatives le prévoyant, déduire de telles cotisations des sommes qu'il perçoit en contrepartie de l'exercice de son mandat, qui relèvent de la catégorie des traitements et salaires. Toutefois, lorsque le président d'une société d'exercice libéral à forme anonyme ou d'une société d'exercice libéral par actions simplifiée exerce au sein de cette société, en plus de son mandat de président du conseil d'administration, une activité professionnelle dans des conditions ne traduisant pas l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société, les rémunérations qu'il perçoit à ce titre conservent la nature de bénéfices non commerciaux et sont assujéti à l'impôt sur le revenu dans la catégorie correspondante. Il en résulte qu'il peut déduire de ces rémunérations les cotisations, d'assurance de groupe mentionnées à l'article 154 bis du code général des impôts qu'il verse au titre de cette activité.

Sur le refus de transmission de la question prioritaire de constitutionnalité :

6. Les dispositions de l'article 23-2 de l'ordonnance portant loi organique du 7 novembre 1958 prévoient que, lorsqu'une juridiction relevant du Conseil d'Etat est saisie de moyens contestant la conformité d'une disposition législative aux droits et libertés garantis par la Constitution, elle transmet au Conseil d'Etat la question de constitutionnalité ainsi posée à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et qu'elle ne soit pas dépourvue de caractère sérieux.

7. M. A...a soulevé devant la cour une question prioritaire de constitutionnalité tirée de la non conformité à la Constitution des dispositions des articles 62 et 154 bis précités du code général des impôts. Il soutenait que ces dispositions méconnaissent les principes d'égalité devant la loi fiscale et d'égalité devant les charges publiques, garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, dès lors qu'elles prévoient la possibilité de déduire les cotisations versées aux régimes d'assurance de groupe pour les seuls titulaires de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices des professions non commerciales, ainsi que pour les gérants majoritaires de sociétés à responsabilité limitée, gérants de sociétés en commandite par actions et associés en nom de sociétés de personnes, à l'exclusion des dirigeants de SELAS.

8. Après avoir rappelé que le législateur était libre de prévoir des modalités différentes de détermination des revenus imposables pour les traitements et salaires, d'une part, et pour les revenus non commerciaux et commerciaux, d'autre part, et constaté que ces dispositions n'instituaient à cet égard aucune discrimination entre contribuables qui disposeraient de revenus de même nature, la cour a jugé, sans commettre d'erreur de droit ni entacher son arrêt d'erreur de qualification juridique des faits, que la question soulevée était dépourvue de caractère sérieux. Il suit de là que M. A...n'est pas fondé à demander l'annulation du refus de transmission opposé par la cour.

Sur les autres moyens du pourvoi :

9. Aux termes de l'article L. 6211-1 du code de la santé publique, dans sa version en vigueur jusqu'au 16 janvier 2010 : " Les analyses de biologie médicale (...) ne peuvent être effectuées que dans les laboratoires d'analyses de biologie médicale sous la responsabilité de leurs directeurs et directeurs adjoints ". Aux termes de l'article L. 6221-1 du même code, dans sa version en vigueur jusqu'au 16 janvier 2010 : " Les directeurs et directeurs adjoints de laboratoire doivent être titulaires de l'un des titres ou diplômes permettant l'exercice de la médecine, de la pharmacie ou de l'art vétérinaire, être inscrits au tableau de l'ordre professionnel dont ils relèvent et avoir reçu une formation spécialisée dont la nature et les modalités sont fixées par décret ". Aux termes de l'article L. 6212-1 du même code, dans sa version issue de l'ordonnance du 13 janvier 2010 relative à la biologie médicale : " Un laboratoire de biologie médicale est une structure au sein de laquelle sont effectués les examens de biologie médicale ". Aux termes de l'article L. 6213-7 du même code, dans sa version issue de la même ordonnance : " Le laboratoire de biologie médicale est dirigé par un biologiste médical dénommé biologiste-responsable. Le biologiste médical bénéficie des règles d'indépendance professionnelle reconnues au médecin et au pharmacien dans le code de déontologie qui leur est applicable. Le biologiste-responsable exerce la direction du laboratoire dans le respect de ces règles ". Aux termes de l'article L. 6223-1 du

même code, issu de l'ordonnance du 13 janvier 2010 précitée : " Un laboratoire de biologie médicale privé est exploité en nom propre, ou sous la forme : / (...)3° D'une société d'exercice libéral régie 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 et aux sociétés de participations financières de professions libérales ".

10. Après avoir relevé que M. A...exerçait des fonctions non rémunérées de président du conseil d'administration de la société Espacebio et qu'il percevait une rémunération à raison de l'activité de directeur de laboratoire qu'il exerçait au sein de cette société, dans le cadre des dispositions législatives applicables à cette profession, rappelées au point 9, la cour a jugé, au seul motif que les sommes perçues par les dirigeants de SELAS relevaient de la catégorie des traitements et salaires, que l'administration avait à bon droit imposé dans cette catégorie les rémunérations perçues par l'intéressé à raison de l'exercice, au sein de la société, de sa profession de directeur de laboratoire d'analyses médicales, et a refusé en conséquence la déduction des cotisations facultatives versées au contrat de groupe " Madelin ". Il résulte toutefois de ce qui a été dit au point 5 qu'en jugeant ainsi, sans rechercher si M. A...exerçait son activité professionnelle au sein de la société Espacebio, régie par les dispositions L. 6223-1 précitées du code de la santé publique, dans des conditions traduisant l'existence, à l'égard de cette société, d'un lien de subordination de nature à caractériser une activité salariée, la cour a commis une erreur de droit. Il suit de là que M. A...est fondé à demander l'annulation de l'article 2 de l'arrêt qu'il attaque.

11. Il y a lieu, en l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

#### DECIDE :

Article 1er : L'article 2 de l'arrêt du 2 février 2017 de la cour administrative d'appel de Nancy est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Nancy.

Article 3 : L'Etat versera à M. A...la somme de 2 000 euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à M.A..., au ministre de l'action et des comptes publics.  
Copie en sera adressée au Conseil constitutionnel et au Premier ministre.

ECLI:FR:CECHR:2017:409429.20171208

#### Analyse

##### ▼ Abstrats

CETAT19-04-01-02-03-04 CONTRIBUTIONS ET TAXES. IMPÔTS SUR LES REVENUS ET BÉNÉFICES. RÈGLES GÉNÉRALES. IMPÔT SUR LE REVENU. DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE. CHARGES DÉDUCTIBLES DU REVENU GLOBAL. - COTISATIONS VERSÉES AU TITRE DE CONTRATS D'ASSURANCE DE GROUPE (ART. 62 ET 154 BIS DU CGI) - 1) PRINCIPES - 2) DÉDUCTIBILITÉ DES RÉMUNÉRATIONS PERÇUES PAR LE PRÉSIDENT D'UNE SOCIÉTÉ D'EXERCICE LIBÉRAL - A) TRAITEMENTS ET SALAIRES PERÇUS EN CONTREPARTIE DE L'EXERCICE DE SON MANDAT - ABSENCE - B) BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX PERÇUS EN CONTREPARTIE DE L'ACTIVITÉ LIBÉRALE EXERCÉE AU SEIN DE CETTE SOCIÉTÉ - EXISTENCE.

CETAT19-04-02-005 CONTRIBUTIONS ET TAXES. IMPÔTS SUR LES REVENUS ET BÉNÉFICES. REVENUS ET BÉNÉFICES IMPOSABLES - RÈGLES PARTICULIÈRES. - DÉDUCTIBILITÉ DES BASES D'IMPOSITION À L'IR DES COTISATIONS VERSÉES AU TITRE DE CONTRATS D'ASSURANCE DE GROUPE (ART. 62 ET 154 BIS DU CGI) - 1) PRINCIPES - 2) RÉMUNÉRATIONS PERÇUES PAR LE PRÉSIDENT D'UNE SOCIÉTÉ D'EXERCICE LIBÉRAL - A) TRAITEMENTS ET SALAIRES PERÇUS EN CONTREPARTIE DE L'EXERCICE DE SON MANDAT - ABSENCE - B) BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX PERÇUS EN CONTREPARTIE DE L'ACTIVITÉ LIBÉRALE EXERCÉE AU SEIN DE CETTE SOCIÉTÉ - EXISTENCE.

CETAT54-06-04-02 PROCÉDURE. JUGEMENTS. RÉDACTION DES JUGEMENTS. MOTIFS. - MOYEN INFONDÉ CONTESTANT LE REFUS DE TRANSMETTRE UNE QPC - OBLIGATION DE SE PRONONCER SUR CE MOYEN - EXISTENCE, Y COMPRIS LORSQUE L'UN DES AUTRES MOYENS SOULEVÉS PERMET DE FAIRE DROIT AU POURVOI.

CETAT54-07-01-04 PROCÉDURE. POUVOIRS ET DEVOIRS DU JUGE. QUESTIONS GÉNÉRALES. MOYENS. - MOYEN INFONDÉ CONTESTANT LE REFUS DE TRANSMETTRE UNE QPC - OBLIGATION D'ÉCARTER EXPRESSÉMENT CE MOYEN - EXISTENCE, Y COMPRIS LORSQUE L'UN DES AUTRES MOYENS SOULEVÉS PERMET DE FAIRE DROIT AU POURVOI.

CETAT54-10-10 PROCÉDURE. - MOYEN INFONDÉ CONTESTANT LE REFUS DE TRANSMETTRE UNE QPC - OBLIGATION D'ÉCARTER EXPRESSÉMENT CE MOYEN - EXISTENCE, Y COMPRIS LORSQUE L'UN DES AUTRES MOYENS SOULEVÉS PERMET DE FAIRE DROIT AU POURVOI.

##### ▼ Résumé

19-04-01-02-03-04 1) Il résulte des articles 62 et 154 bis du code général des impôts (CGI) que peuvent déduire, en vue de la détermination des bases de leur imposition à l'impôt sur le revenu, les cotisations versées au titre de contrats d'assurance de groupe des revenus bruts qu'ils tirent de leur activité professionnelle, d'une part, les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices des professions non commerciales, d'autre part, les dirigeants de sociétés mentionnés à l'article 62 du CGI qui perçoivent en cette qualité des rémunérations imposées d'après les règles des traitements et salaires... ..2) a) Le président d'une société par actions, d'une société par actions simplifiée ou d'une société constituée sous ces formes pour l'exercice d'une profession libérale ne peut, à défaut de dispositions législatives le prévoyant, déduire les cotisations mentionnées à l'article 154 bis du CGI des sommes qu'il perçoit en contrepartie de l'exercice de son mandat, qui relèvent de la catégorie des traitements et salaires... ..b) Toutefois, lorsque le président d'une société d'exercice libéral à forme anonyme ou d'une société d'exercice libéral par actions simplifiée exerce au sein de cette société, en plus de son mandat de président du conseil d'administration, une activité professionnelle dans des conditions ne traduisant pas l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société, les rémunérations qu'il perçoit à ce titre conservent la nature de bénéfices non commerciaux et sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie correspondante. Il en résulte qu'il peut déduire de ces rémunérations les cotisations d'assurance de groupe visées par l'article 154 bis du CGI qu'il verse au titre de cette activité.

19-04-02-005 1) Il résulte des articles 62 et 154 bis du code général des impôts (CGI) que peuvent déduire, en vue de la détermination des bases de leur imposition à l'impôt sur le revenu, les cotisations versées au titre de contrats d'assurance de groupe des revenus bruts qu'ils tirent de leur activité professionnelle, d'une part, les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices des professions non commerciales, d'autre part, les dirigeants de sociétés mentionnés à l'article 62 du CGI qui perçoivent en cette qualité des rémunérations imposées d'après les règles des traitements et salaires... ..2) a) Le président d'une société par actions, d'une société par actions simplifiée ou d'une société constituée sous ces formes pour l'exercice d'une profession libérale ne peut, à défaut de dispositions législatives le prévoyant, déduire les cotisations mentionnées à l'article 154 bis du CGI des sommes qu'il perçoit en contrepartie de l'exercice de son mandat, qui relèvent de la catégorie des traitements et salaires... ..b) Toutefois, lorsque le président d'une société d'exercice libéral à forme anonyme ou d'une société d'exercice libéral par actions simplifiée exerce au sein de cette société, en plus de son mandat de président du conseil d'administration, une activité professionnelle dans des conditions ne traduisant pas l'existence d'un lien de subordination à l'égard de la société, les rémunérations qu'il perçoit à ce titre conservent la nature de bénéfices non commerciaux et sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie correspondante. Il en résulte qu'il peut déduire de ces rémunérations les cotisations d'assurance de groupe visées par l'article 154 bis du CGI qu'il verse au titre de cette activité.

54-06-04-02 Alors même que l'un des moyens soulevés permet de faire droit à un pourvoi, le juge de cassation est tenu, avant de faire droit à ce pourvoi, de répondre au moyen infondé par lequel le requérant conteste le refus de transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité.

54-07-01-04 Alors même que l'un des moyens soulevés permet de faire droit à un pourvoi, le juge de cassation est tenu, avant de faire droit à ce pourvoi, d'écarter expressément le moyen infondé par lequel le requérant conteste le refus de transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité.

54-10-10 Alors même que l'un des moyens soulevés permet de faire droit à un pourvoi, le juge de cassation est tenu, avant de faire droit à ce pourvoi, d'écarter expressément le moyen infondé par lequel le requérant conteste le refus de transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité.