



Commentaire

Décision n° 2018-767 QPC du 22 février 2019

Société ODDO BHF

(Exclusion de l'assiette des cotisations sociales des actions attribuées gratuitement)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 14 décembre 2018 par la Cour de cassation (2^{ème} chambre civile, arrêt n° 1582 du 13 décembre 2018) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Oddo BHF, relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des dispositions de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale.

Dans sa décision n° 2018-767 QPC du 22 février 2019, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « *et si l'employeur notifie à son organisme de recouvrement l'identité de ses salariés ou mandataires sociaux auxquels des actions gratuites ont été attribuées définitivement au cours de l'année civile précédente, ainsi que le nombre et la valeur des actions attribuées à chacun d'entre eux. À défaut, l'employeur est tenu au paiement de la totalité des cotisations sociales, y compris pour leur part salariale* » figurant au treizième alinéa de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, dans ses rédactions résultant de la loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 de financement de la sécurité sociale pour 2011, de la loi n° 2011-1906 du 21 décembre 2011 de financement de la sécurité sociale pour 2012 et de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

1. – Les attributions gratuites d'actions

Introduit par la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, le dispositif des attributions gratuites d'actions a pour objet de favoriser le développement de l'épargne salariale, ainsi que de fidéliser et d'intéresser les salariés

et mandataires sociaux à la performance de l'entreprise en maintenant leur rémunération à un niveau compétitif.

Créées à cette occasion, les dispositions des articles L. 225-197-1 à L. 225-197-5 du code de commerce permettent ainsi aux sociétés par actions françaises (sociétés anonymes – SA, sociétés en commandite par action – SCA, sociétés par actions simplifiées – SAS), que leurs titres soient ou non admis aux négociations sur un marché réglementé, de consentir des attributions gratuites d'actions (AGA) à leurs salariés ou mandataires sociaux.

La procédure comprend une phase d'attribution et une phase d'acquisition. Les actions acquises doivent ensuite être conservées par leur détenteur durant une durée minimale.

Ainsi, l'opération est d'abord décidée par l'assemblée générale extraordinaire, qui fixe les modalités de l'attribution et autorise le conseil d'administration (ou le directoire) à procéder à l'attribution gratuite d'actions. La décision d'attribution est, sur la base de cette autorisation, prise par le conseil d'administration ou le directoire, qui désigne les bénéficiaires des actions gratuites, le nombre des actions et leur valeur d'attribution, ainsi que les conditions et critères d'attribution, dans le cadre fixé par l'assemblée générale. Les conditions sont liées aux délais d'acquisition et de conservation ; les critères supplémentaires sont souvent fonction des objectifs que s'est assignés la société. Il peut s'agir de critères de performance individuelle ou collective ou de critères d'ancienneté ou de présence du bénéficiaire dans la société.

L'attribution effective aux bénéficiaires n'est pas immédiate : entre la décision d'attribution et l'attribution effective, doit s'écouler une durée minimale, dite « *période d'acquisition* », de deux ans à l'époque concernée par la QPC et ramenée à un an par la loi n° 2015-990 du 6 août 2015 pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques.

Enfin, les actions gratuites doivent être conservées par leur bénéficiaire pendant une durée minimale de deux ans, dite « *période de conservation* ». Depuis cette même loi du 6 août 2015, l'assemblée générale n'est plus tenue de fixer une telle période (la durée cumulée des périodes d'acquisition et de conservation ne pouvant cependant être inférieure à deux ans).

2. – L'exonération de cotisations sociales des actions attribuées gratuitement

– Concomitamment à la mise en place du dispositif des attributions gratuites d'actions, la loi du 30 décembre 2004 mentionnée ci-dessus a introduit un treizième alinéa à l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale excluant ces actions de l'assiette des cotisations des assurances sociales, des accidents du travail et des allocations familiales.

La seule condition exigée pour bénéficier de cette exemption d'assiette était alors que les attributions d'actions gratuites respectent les conditions fixées par le conseil d'administration ou le directoire, elles-mêmes encadrées par les dispositions des articles L. 225-197-1 et suivants du code du commerce (période minimale d'acquisition de deux ans et de conservation de deux ans).

– La loi n° 2005-1579 du 19 décembre 2005 de financement de la sécurité sociale pour 2006 a imposé, par son article 16, une nouvelle condition pour bénéficier de l'exclusion de l'assiette : la notification par l'employeur, aux organismes de recouvrement, de l'identité de ses salariés ou mandataires sociaux auxquels des actions gratuites ont été attribuées définitivement au cours de l'année civile précédente, ainsi que le nombre et la valeur des actions attribuées à chacun d'entre eux.

Introduite au Sénat à l'initiative de M. Alain Vasselle au nom de la commission des affaires sociales, cette formalité avait été présentée comme visant à déterminer le montant de la perte de recettes induite par cette exemption d'assiette et, ainsi, le montant de la compensation due par l'État aux organismes sociaux, en application de l'article L. 131-7 du code de la sécurité sociale¹.

– La loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008 a, d'une part, supprimé cette obligation de compensation (dernier alinéa de l'article L. 242-1) et, d'autre part, créé une contribution patronale et une

¹ « Afin de permettre l'évaluation exacte du montant devant donner lieu à compensation pour la sécurité sociale et de nous conformer aux dispositions de la loi organique, cet amendement vise à instituer l'obligation pour les employeurs d'informer chaque année l'organisme de recouvrement de la valeur totale des actions gratuites attribuées définitivement à chacun de leurs salariés et mandataires sociaux » (M. Alain Vasselle, Sénat, séance du 15 novembre 2005).

contribution salariale sur les actions attribuées à titre gratuit, prévues aux articles L. 137-13 et L. 137-14 du code de la sécurité sociale².

– Depuis l’entrée en vigueur de l’ordonnance n° 2018-474 du 12 juin 2018 relative à la simplification et à l’harmonisation des définitions des assiettes des cotisations et contributions de sécurité sociale, l’exigence de notification est prévue par les dispositions de l’article L. 242-14 du code de la sécurité sociale.

B. – Origine de la QPC et question posée

L’union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d’allocations familiales (Urssaf) d’Île-de-France avait procédé à un contrôle au sein de la société en commandite par actions Oddo BHF pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012. Le 24 septembre 2013, l’Urssaf avait adressé à la requérante une lettre d’observations lui notifiant un redressement comportant notamment un rappel de cotisations sociales sur la valeur des actions attribuées à titre gratuit au motif que, contrairement à ce qu’imposent les dispositions de l’article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, la société n’avait pas notifié à son organisme de recouvrement l’identité de ses salariés ou mandataires sociaux auxquels des actions gratuites avaient été attribuées définitivement au cours de l’année civile précédente, ainsi que le nombre et la valeur des actions attribuées à chacun d’entre eux.

Après avoir saisi, le 17 janvier 2014, la commission de recours amiable qui avait rejeté sa requête le 20 novembre 2017, la société requérante avait saisi le tribunal des affaires de sécurité sociale (TASS) de Bobigny, le 26 janvier 2018, devant lequel elle avait présenté un moyen tiré de ce que les dispositions de l’article L. 242-1 du code de la sécurité sociale portent atteinte aux principes d’égalité devant la loi et d’égalité devant les charges publiques, de nécessité et de proportionnalité des délits et des peines, au droit de propriété ainsi qu’aux principes de clarté de la loi et à l’objectif de valeur constitutionnelle d’intelligibilité et d’accessibilité de la loi. De plus, elle avait fait valoir que ces dispositions sont entachées d’incompétence négative du législateur.

Par un jugement du 18 septembre 2018, le TASS avait transmis la question à la Cour de cassation qui, par un arrêt du 13 décembre 2018, l’avait renvoyée au Conseil

² Le Conseil constitutionnel a eu à connaître de certaines dispositions de cet article L. 137-13 dans sa décision n° 2017-627/628 QPC du 28 avril 2017, *Société Orange (Contribution patronale sur les attributions d’actions gratuites)*.

constitutionnel ainsi formulée : « *Les dispositions de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale dans sa rédaction issue de la loi n° 2005-1479 de financement de la sécurité sociale pour 2006, telles qu'en vigueur aux 31 décembre 2010, 2011 et 2012, conditionnant à une obligation déclarative auprès de l'organisme de recouvrement, l'exclusion des actions gratuites attribuées par un employeur à ses salariés ou mandataires sociaux, de l'assiette des cotisations visées à l'alinéa 1 du même article, portent-elles atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, et notamment aux principes d'égalité et au droit de propriété garantis par la Constitution, le préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 et la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ?* ».

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

La société requérante reprochait à l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, d'une part, de créer une différence de traitement entre les employeurs qui ont procédé à la notification aux organismes de recouvrement des actions attribuées gratuitement et ceux qui ne l'ont pas fait et, d'autre part, de prévoir une condition d'exonération qui ne repose sur aucun critère objectif et rationnel. Selon elle, puisque l'obligation de notification imposée aux employeurs avait pour objet de déterminer la perte de recettes résultant de l'exemption d'assiette des actions attribuées gratuitement pour établir le montant exact de la compensation due par l'État aux organismes sociaux, la suppression de cette obligation de compensation par la loi du 19 décembre 2007 avait privé d'objet la condition de notification.

La société faisait également valoir que la perte de l'exemption d'assiette, en l'absence de notification, conduisait à une rupture d'égalité et présentait un caractère excessif et confiscatoire puisqu'elle entraînait le cumul du paiement des cotisations sociales, y compris pour leur part salariale, avec le paiement de la contribution patronale prévue par l'article L. 137-13 du code de la sécurité sociale, alors pourtant que cette dernière a pour objet d'atténuer la perte de recettes pour les organismes sociaux résultant de cette exemption.

Par ailleurs, la société considérait qu'en prévoyant que le défaut de notification entraîne pour l'employeur le paiement des cotisations sociales, y compris leur part salariale, la disposition en litige présentait le caractère d'une punition non nécessaire et non proportionnée.

Enfin, elle reprochait au législateur de ne pas avoir épuisé sa compétence et d'avoir méconnu le droit de propriété ainsi que l'objectif à valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi.

Au regard de ces griefs, le Conseil constitutionnel a jugé que la QPC portait sur les mots « *et si l'employeur notifie à son organisme de recouvrement l'identité de ses salariés ou mandataires sociaux auxquels des actions gratuites ont été attribuées définitivement au cours de l'année civile précédente, ainsi que le nombre et la valeur des actions attribuées à chacun d'entre eux. À défaut, l'employeur est tenu au paiement de la totalité des cotisations sociales, y compris pour leur part salariale* » figurant au treizième alinéa de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale.

A. – La jurisprudence constitutionnelle

1. – Les griefs tirés de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi et du principe d'égalité devant les charges publiques

Le Conseil constitutionnel procède, en matière de cotisations sociales, tant à un contrôle au regard du principe d'égalité devant la loi qu'à un contrôle au regard du principe d'égalité devant les charges publiques³.

– En premier lieu, sur le fondement de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 aux termes duquel la loi « *doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* », le Conseil juge que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

Ainsi, sur ce fondement, le Conseil constitutionnel vérifie l'existence d'une différence de traitement avant de contrôler que celle-ci répond aux exigences précitées. En revanche, en l'absence de différence de traitement, le Conseil écarte le grief tiré de l'article 6. Par exemple, le Conseil a jugé à propos de la détermination de la date d'évaluation de droits sociaux : « *Les dispositions contestées fixent dans tous les cas, et quelle que soit la nature des sociétés concernées, la date de l'évaluation à celle qui est la plus proche du remboursement des droits sociaux de l'associé cédant, retrayant ou exclu, sauf disposition contraire des statuts. Elles*

³ Décision n° 85-200 DC du 16 janvier 1986, *Loi relative à la limitation des possibilités de cumul entre pensions de retraite et revenus d'activité*.

n'introduisent en conséquence aucune différence de traitement. Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit donc être écarté »⁴.

– En deuxième lieu, sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration de 1789, aux termes duquel « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* », le Conseil juge que pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose et que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

Par exemple, sur ce fondement et concernant l'exigence d'un critère objectif et rationnel, le Conseil constitutionnel a jugé à propos de la subordination d'une exonération à la signature d'une convention que, « *en exonérant de la contribution contestée les entreprises ayant signé et respecté une convention avec le comité économique du médicament, le législateur a entendu favoriser celles des entreprises exploitant des spécialités pharmaceutiques qui se sont contractuellement engagées dans une politique de modération des prix de vente des médicaments remboursables qu'elles exploitent et de maîtrise de leurs coûts de promotion ; [...] une telle exonération repose sur des critères objectifs et rationnels au regard du double objectif de contribution des entreprises exploitant des spécialités pharmaceutiques au financement de l'assurance maladie et de modération de la progression des dépenses pharmaceutiques que s'est assigné le législateur »⁵.*

Par ailleurs, et afin d'éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques en matière de cotisations sociales, le Conseil constitutionnel a jugé « *qu'en fondant l'assiette des cotisations des résidents français travaillant en Suisse sur le revenu fiscal de référence, le législateur a entendu prendre en compte l'ensemble des revenus du foyer fiscal ; que les autres membres du foyer sont susceptibles d'acquitter des cotisations sociales en raison de leur affiliation à un autre titre à un régime d'assurance maladie obligatoire ; qu'ainsi, l'assiette de la cotisation définie au deuxième alinéa du paragraphe IV de l'article L. 380-3-1 du code de la sécurité sociale ne saurait, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, inclure des revenus du foyer fiscal qui ont déjà été soumis à une cotisation*

⁴ Décision n° 2016-563 QPC du 16 septembre 2016, *M. Dominique B. (Date d'évaluation de la valeur des droits sociaux des associés cédants, retoyants ou exclus)*, paragr. 11.

⁵ Décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999*.

au titre de l'affiliation d'une personne à un régime d'assurance maladie obligatoire »⁶.

En outre, le Conseil constitutionnel juge que le grief tiré du caractère confiscatoire du cumul d'une cotisation sociale avec des impositions de toutes natures est inopérant⁷. Plus généralement, il réserve à ces seules impositions l'application de sa jurisprudence relative à la prise en compte des facultés contributives des contribuables.

2. – Le grief tiré de la méconnaissance des principes de nécessité et de proportionnalité des peines

Le Conseil constitutionnel juge que l'article 8 de la Déclaration de 1789 s'applique non seulement aux peines prononcées par les juridictions répressives mais également à « *toute sanction ayant le caractère d'une punition* »⁸. Il utilise un faisceau d'indices lui permettant de rechercher si la mesure qui lui est soumise comporte une finalité répressive qui sera de nature à la faire basculer dans la catégorie des sanctions ayant le caractère d'une punition.

Ainsi, sont considérées comme des sanctions ayant le caractère d'une punition, par exemple :

- les majorations fiscales pour déclaration insuffisante, inexacte ou incomplète⁹ ;
- des dispositions privant le contribuable n'ayant pas déclaré ses revenus et disposant de déficits ou bénéficiant de réductions d'impôt de la possibilité de les utiliser ou de les faire valoir pour diminuer l'impôt rappelé¹⁰.

En revanche, ne sont pas considérées comme des sanctions ayant le caractère de punition :

- la reprise d'impôt dont l'exonération est subordonnée à une condition qui n'est pas remplie, quelles que soient les raisons du non-respect de cette condition¹¹ ;

⁶ Décision n° 2015-460 QPC du 26 mars 2015, *Comité de défense des travailleurs frontaliers du Haut-Rhin et autre (Affiliation des résidents français travaillant en Suisse au régime général d'assurance maladie - assiette des cotisations)*, cons. 23.

⁷ Décision n° 2018-735 QPC du 27 septembre 2018, *M. Xavier B. et autres (Cotisation due au titre de la protection universelle maladie)*, paragr. 20.

⁸ Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, *Loi de finances rectificative pour 1982*.

⁹ Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, *Société SERAS II (Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi)*.

¹⁰ Décision n° 2016-564 QPC du 16 septembre 2016, *M. Lucas M. (Non imputation des déficits et réductions d'impôt pour l'établissement de l'impôt sur le revenu en cas d'application de certaines pénalités fiscales)*.

¹¹ Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985*.

- la majoration du montant de la contribution due par l'employeur au profit du régime de l'assurance chômage en cas de licenciement d'un salarié âgé, visée à l'article L. 321-13 du code du travail¹².

B. – L'application à l'espèce

En premier lieu, le Conseil a examiné les griefs tirés de l'article 8 de la Déclaration de 1789, ce qui supposait de déterminer si le paiement contesté constituait ou non une sanction ayant le caractère d'une punition. Il a d'abord constaté que les dispositions contestées conduisaient, lorsque l'employeur n'avait pas notifié aux organismes de recouvrement les actions qu'il avait gratuitement attribuées, à mettre à sa charge non seulement la part patronale mais également la part salariale des cotisations sociales assises sur ces actions.

Puis, le Conseil constitutionnel a jugé, d'une part, que, « *en mettant à la charge de l'employeur les cotisations sociales dans leur part patronale, ces dispositions se bornent à tirer les conséquences de la perte du bénéfice de l'exonération* » et, d'autre part, que « *en faisant peser sur l'employeur la part salariale de ces cotisations, elles visent à garantir le recouvrement des redressements de cotisations* » (paragr. 8). Ainsi, le Conseil a conclu que ces dispositions n'édictent aucune sanction ayant le caractère de punition et a écarté les griefs tirés de la méconnaissance des principes de nécessité et de proportionnalité des peines.

En deuxième lieu, sur le terrain de l'égalité devant les charges publiques, le Conseil constitutionnel a examiné la condition de notification à laquelle les dispositions contestées subordonnaient le bénéfice de l'exonération.

Il a jugé que « *Si cette exigence de notification a été créée à une date à laquelle l'État était tenu de compenser la perte de recettes sociales résultant de cette exonération, la circonstance que cette obligation de compensation a été supprimée par la loi du 19 décembre 2007 n'a pas privé d'objet le dispositif contesté dès lors que le législateur a estimé nécessaire, en l'état, de maintenir une évaluation du coût de l'exonération* » (paragr. 12). Ainsi, l'évaluation ne trouvait pas exclusivement sa justification dans l'obligation de compensation par l'État mais répondait à un objectif plus large.

¹² Décision n° 92-311 DC du 29 juillet 1992, *Loi portant adaptation de la loi n° 88-1088 du 1^{er} décembre 1988 relative au revenu minimum d'insertion et relative à la lutte contre la pauvreté et l'exclusion sociale et professionnelle*.

À cet égard, le Conseil constitutionnel s'est refusé à conclure à l'absence de caractère objectif et rationnel du critère au motif d'une éventuelle redondance de la formalité imposée avec d'autres dispositifs : « *La faculté qu'auraient les organismes sociaux d'évaluer par d'autres voies le montant de cette perte de recettes est sans incidence à cet égard* » (paragr. 12).

La formalité contestée visait, en outre, un deuxième objectif : « *la notification permet aux organismes de recouvrement de procéder, le cas échéant, à des contrôles et des vérifications* » (paragr. 13).

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a jugé que, « *en subordonnant le bénéfice de l'exonération à une formalité de notification, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en fonction des buts poursuivis* » (paragr. 14).

En troisième lieu, le Conseil constitutionnel a examiné les arguments tirés d'une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, qui comportaient deux branches.

D'une part, il a considéré qu'une telle rupture ne résultait pas du cumul entre le paiement contesté et la contribution patronale due, par ailleurs, sur les actions attribuées gratuitement. Pour ce faire, le Conseil s'est fondé sur la différence entre les cotisations sociales et la contribution patronale, laquelle non seulement « *est destinée à participer au financement des dépenses des régimes obligatoires d'assurance maladie et n'ouvre pas de droits aux prestations et avantages servis par ce régime* », ainsi que le Conseil l'avait déjà jugé dans sa décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012¹³, mais également « *n'a pas pour objet de compenser l'exacte perte de recettes résultant, pour chacun des régimes de sécurité sociale, de l'exonération de cotisations sociales des actions attribuées gratuitement* » (paragr. 15). En outre, le Conseil a classiquement rappelé que « *le grief tiré de ce que le cumul des cotisations sociales éventuellement redressées avec des impositions de toutes natures présenterait un caractère confiscatoire est inopérant* » (paragr. 16).

D'autre part, le Conseil constitutionnel a jugé que, compte tenu du taux des cotisations salariales, la circonstance que l'employeur, qui n'a pas rempli l'obligation de notification, est tenu d'acquitter la totalité des cotisations sociales, y compris pour leur part salariale, ne constitue pas une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques (paragr. 17).

¹³ Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (II)*, cons. 11.

En dernier lieu, le Conseil constitutionnel a écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi dès lors que les dispositions contestées n'instituent aucune différence de traitement (paragr. 18).

En définitive, après avoir jugé que les dispositions contestées, qui ne sont pas entachées d'incompétence négative, ne méconnaissent ni le droit de propriété ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel les a déclarées conformes à la Constitution.