



RAPPORT DE Mme SOMMÉ, CONSEILLÈRE

Arrêt n° 2090 du 25 octobre 2023 (B) – Chambre sociale

Pourvoi n° 23-14.147 (QPC)

Décision attaquée : Cour d'appel de Versailles du 20 octobre 2022

**Le CSE Procter & Gamble Amiens, venant aux droits de la délégation du personnel du comité d'entreprise de la société Procter & Gamble, le syndicat Force Ouvrière P & G Amiens ainsi que le syndicat CGT P & G Amiens
C/**

La SAS Procter & Gamble Holding France, la SASU société Procter & Gamble France et diverses autres sociétés Procter and Gamble ainsi que leurs CSE, la société Procter & Gamble International Opérations, la SARL Ondal France et le syndicat CFDT Chimie énergie Picardie

QUESTION PRIORITAIRE DE CONSTITUTIONNALITE

1 - Rappel des faits et de la procédure

Le groupe international Procter & Gamble est spécialisé dans la production et la distribution de produits d'hygiène et ménagers. Son organisation opérationnelle en Europe repose sur trois principales catégories de sociétés :

- une société entrepreneur établie en Suisse, Procter & Gamble International Opérations (P&G IO), qui exerce l'ensemble des fonctions stratégiques (définition de la stratégie sur les différents marchés, planification de la production, élaboration des

politiques commerciales et marketing), assume les risques principaux (risques de marchés et de stocks notamment) et détient les actifs stratégiques (droit d'exploitation de la technologie et des marques sur les marchés européens) ;

- des sociétés en charge d'activités de fabrication des produits, qui agissent en qualité de façonniers pour le compte de la société P&G IO ; en France, il s'agit des sociétés Procter & Gamble (P&G) Amiens, Procter & Gamble (P&G) Blois et, jusqu'en 2016, Ondal France ;

- des sociétés en charge d'activités de distribution des produits sur un territoire déterminé, qui agissent en qualité de commissionnaires de la société P&G IO ; en France, il s'agit des sociétés Procter & Gamble (P&G) France et Procter & Gamble (P&G) Pharmaceuticals France.

Une société holding, la société Procter & Gamble (P&G) Holding France, détient les actions des sociétés françaises citées ci-dessus.

Des contrats de façonnage et de commissionnaire ont été conclus entre la société P&G IO et les sociétés françaises, fixant un système de rémunération - appelé prix de transfert - des sociétés agissant comme façonniers et commissionnaires.

Les six filiales françaises - soit les sociétés P&G Amiens, P&G Blois, Ondal France (jusqu'en 2016), P&G France, P&G Pharmaceuticals France et P&G Holding France- et le comité central d'entreprise ont conclu, le 29 décembre 2014, un accord de participation de groupe, ayant fait l'objet d'avenants dont le dernier date du 9 juin 2016. Soutenant, sur la base d'un rapport d'analyse réalisée par le cabinet Sacef, expert-comptable, désigné par les représentants du personnel, que les clauses de rémunération des contrats de façonnage et de commissionnaire permettaient à la société suisse P&P IO de fixer de manière arbitraire les bénéfices revenant aux sociétés de façonnage et de distribution et que ces clauses, qui prédéterminaient le bénéfice de ces sociétés, avaient pour conséquence de réduire l'assiette de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, la délégation du personnel du comité d'entreprise de la société P&G Amiens, le syndicat CFDT Chimie énergie Picardie (le syndicat CFDT), le syndicat FO P&G Amiens (le syndicat FO) et le syndicat CGT P&G Amiens (le syndicat CGT) ont, par actes des 28 novembre 2017 et 10 octobre 2018, fait assigner les sociétés P&G Holding France, P&G France, P&G Pharmaceuticals France, P&G Amiens, P&G Blois, P&G IO et Ondal France devant le tribunal judiciaire de Nanterre aux fins notamment de :

- constater que les attestations du commissaire aux comptes établies en vue du calcul de la réserve spéciale de participation devaient être frappées de nullité ou en toute hypothèse ne présentaient pas le caractère de sincérité nécessaire à leur validité en application de l'article L. 3326-1 du code du travail ;

- déclarer nulles et de nul effet les clauses de rémunération des contrats conclus entre la société P&G IO et les sociétés françaises ;

- à titre subsidiaire, dire que ces clauses étaient inopposables aux salariés dans le cadre du calcul de la participation ;

- en toute hypothèse, désigner un expert afin de déterminer le montant de la participation due aux salariés pour les exercices clos à compter du 1^{er} juillet 2012.

Par jugement du 22 mai 2020, le tribunal judiciaire a dit n'y avoir lieu de mettre hors de cause la société P&G IO, rejeté les fins de non-recevoir en ce qu'elles concernaient les demandes à l'égard de la société Ondal France du 1^{er} janvier 2015 au 29 juillet 2016, la qualité à agir de la délégation du personnel du comité d'entreprise de la société P&G Amiens et la qualité à agir de chacun des demandeurs et jugé irrecevable l'action de la

délégation du personnel du comité d'entreprise de la société P&G Amiens et des syndicats CFDT, FO et CGT.

Le 20 juillet 2020 le comité social et économique P&G Amiens, venant aux droits de la délégation unique du personnel du comité d'entreprise de la société P&G (le CSE), et les syndicats FO et CGT ont interjeté appel de ce jugement. Ils ont saisi le magistrat de la cour d'appel chargé d'instruire l'affaire d'une demande de transmission à la Cour de cassation d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC), portant sur les dispositions de l'article L. 3326-1 du code du travail, qui a été rejetée par ordonnance du 2 décembre 2021.

Statuant sur le fond, par arrêt du 20 octobre 2022, la cour d'appel de Versailles a confirmé le jugement déféré en ce qu'il a dit irrecevable l'action du CSE et des syndicats FO et CGT, rejeté les demandes fondées sur l'article 700 du code de procédure civile et condamné le CSE et les syndicats aux dépens.

Le CSE et les syndicats FO et CGT ont formé un pourvoi contre cet arrêt par déclaration du 31 mars 2023. Ils ont déposé un mémoire ampliatif le 31 juillet suivant et, le même jour, par mémoire distinct et motivé, ils ont demandé à la Cour de cassation de renvoyer au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité.

Les sociétés P&G Holding France, P&G France, P&G Health France (venant aux droits de P&G Pharmaceuticals France), P&G Amiens, P&G Blois et P&G IO ont déposé un mémoire en défense à QPC le 31 août 2023. La société Ondal France a déposé un mémoire en défense à QPC le 1^{er} septembre 2023.

2 - Analyse succincte de la question de constitutionnalité

La question prioritaire de constitutionnalité soumise par les demandeurs au pourvoi est rédigée en ces termes :

« L'article L. 3326-1 du code du travail méconnaît-il les droits et libertés que la Constitution garantit, notamment les articles 4 et 16 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 et les articles 6 et 8 du Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946, en ce qu'il interdit de remettre en cause le bénéfice net d'une entreprise après l'attestation du commissaire aux comptes ou de l'inspecteur des impôts, même en cas de fraude, et qu'il prive ainsi les salariés ou leurs représentants de toute voie de recours permettant de contester utilement le calcul de la réserve de participation et qu'il conduit au surplus à neutraliser les accords passés au sein de l'entreprise dans le cadre de la détermination de la réserve de participation ? »

3 - Identification du ou des points de droit faisant difficulté à juger

caractère sérieux de la question prioritaire de constitutionnalité portant sur l'article L. 3326-1 du code du travail tel qu'il est interprété par la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle le montant du bénéfice net qui a été certifié par une attestation du commissaire aux comptes de la société, dont les syndicats ne contestent pas la sincérité, ne peut être remis en cause dans un litige relatif à la participation, quand bien

même l'action des syndicats est fondée sur la fraude invoquée à l'encontre des actes de gestion de la société

Observations préalables sur la procédure

Ainsi que rappelé supra, par ordonnance du 2 décembre 2021, le magistrat de la cour d'appel chargé de l'instruction de l'affaire a refusé de transmettre à la Cour de cassation la QPC posée par le CSE et les syndicats FO et CGT portant sur les dispositions de l'article L. 3326-1 du code du travail.

- L'article 126-1 du code de procédure civile prévoit que « la transmission d'une question prioritaire de constitutionnalité à la Cour de cassation obéit aux règles définies par les articles 23-1 à 23-3 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel et aux dispositions prévues par le présent chapitre ».

- L'article 126-3, alinéas 1^{er} du 2, du même code précise :

« Le juge qui statue sur la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité est celui qui connaît de l'instance au cours de laquelle cette question est soulevée, sous réserve des alinéas qui suivent.

Le magistrat chargé de la mise en état, ainsi que le magistrat de la cour d'appel chargé d'instruire l'affaire, statue par ordonnance sur la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité soulevée devant lui. Lorsque la question le justifie, il peut également renvoyer l'affaire devant la formation de jugement, le cas échéant sans clore l'instruction, pour qu'elle statue sur la transmission de la question. Cette décision de renvoi est une mesure d'administration judiciaire ».

- L'alinéa 3 de l'article 126-7 dispose qu'« **En cas de décision de refus de transmission, l'avis aux parties précise que celle-ci ne peut être contestée qu'à l'occasion d'un recours formé contre une décision tranchant tout ou partie du litige** ».

Ces dispositions sont la reprise de celles de l'article 23-2 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958, modifiée, portant loi organique sur le Conseil constitutionnel¹, qui prévoit, en alinéa 6 :

« La décision de transmettre la question est adressée au Conseil d'Etat ou à la Cour de cassation dans les huit jours de son prononcé avec les mémoires ou les conclusions des parties. Elle n'est susceptible d'aucun recours. **Le refus de transmettre la question ne peut être contesté qu'à l'occasion d'un recours contre la décision réglant tout ou partie du litige** ».

Aux termes de l'article 23-5, alinéa 1^{er}, de l'ordonnance du 7 novembre 1958 :

¹Dont les articles 23-1 et suivants précisent les conditions dans lesquelles le Conseil d'Etat ou la Cour de cassation peuvent transmettre au Conseil constitutionnel une QPC, ces textes étant pris en application de l'article 61-1 de la Constitution en vertu duquel « Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'Etat ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé ».

« Le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution peut être soulevé, **y compris pour la première fois en cassation, à l'occasion d'une instance devant le Conseil d'Etat ou la Cour de cassation**. Le moyen est présenté, à peine d'irrecevabilité, dans un mémoire distinct et motivé. Il ne peut être relevé d'office ».

La Cour de cassation juge qu'il résulte de la combinaison des articles 23-2, alinéa 6, et 23-5, alinéa 1^{er}, de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée, portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, que le refus de transmettre une question prioritaire de constitutionnalité ne peut faire l'objet que d'une contestation, laquelle doit être présentée devant la juridiction saisie de tout ou partie du litige, sous forme d'un écrit distinct et motivé posant de nouveau la question (Ass. plén., 23 juillet 2010, pourvoi n° 10-85.505, *Bull.* 2010, Ass. plén., n° 2). Il est jugé également qu'il résulte de l'article 23-2, alinéa 6, de l'ordonnance du 7 novembre 1958 que la contestation du refus de transmettre une question prioritaire de constitutionnalité doit être présentée à l'occasion du pourvoi contre la décision réglant tout ou partie du litige. Dès lors le pourvoi, distinct de celui formé au fond et dirigé contre la seule décision de non-transmission, n'est pas recevable (Soc., 21 septembre 2016, pourvoi n° 15-60.217) et, en l'absence de pourvoi recevable, la question prioritaire de constitutionnalité, présentée par mémoire distinct et motivé à l'occasion de ce pourvoi devant la Cour de cassation, n'est pas recevable (Soc., 12 novembre 2015, pourvoi n° 15-60.214, *Bull.* 2015, V, n° 229).

A la connaissance du rapporteur, la Cour de cassation n'a pas été amenée à se prononcer sur la question de la recevabilité d'une QPC incidente à un pourvoi formé uniquement contre l'arrêt de la cour d'appel statuant au fond, après que le magistrat de la cour d'appel chargé d'instruire l'affaire ait refusé de transmettre une QPC, portant sur les mêmes dispositions, à la Cour de cassation.

Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, un requérant qui n'a pas contesté dans le délai de recours la décision d'une cour administrative d'appel de refus de transmission d'une QPC peut former une QPC - portant sur les mêmes dispositions et invoquant les mêmes normes constitutionnelles - incidente au pourvoi contre l'arrêt statuant sur le fond du litige, à la condition de développer des moyens nouveaux : *« Si les dispositions de l'article 23-5 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre à celui qui a déjà présenté une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) devant une juridiction statuant en dernier ressort de s'affranchir des conditions, notamment de délai, dans lesquelles le refus de transmission peut être contesté devant le juge de cassation, un requérant peut former à l'appui de son pourvoi devant le Conseil d'Etat, alors même que le délai de recours est expiré, une QPC portant sur les mêmes dispositions et reposant sur l'invocation des mêmes normes constitutionnelles que la question soumise aux juges du fond, mais soulevant des moyens différents à leur égard »* (CE, 9 juillet 2012, n° 356749, résumé).

On observera au cas présent que si la QPC incidente au pourvoi, comme celle présentée devant le magistrat de la cour d'appel chargé d'instruire l'affaire, porte sur l'article L. 3326-1 du code du travail et invoque les mêmes normes constitutionnelles, elle n'a pas été formulée exactement dans les mêmes termes.

En effet, le CSE et les syndicats ont demandé au magistrat de la cour d'appel chargé d'instruire l'affaire de :

« - déclarer contraires à la Constitution les dispositions de l'article L. 3326-1 du code du travail car ce dernier prévoit par la production d'une attestation du commissaire aux comptes d'interdire toute contestation sur le calcul de la participation, alors que le commissaire aux comptes qui établit son attestation ne procède à aucun contrôle, aucune vérification sur les éléments relatifs au calcul de la participation, même lorsqu'une fraude est alléguée,

- de déclarer contraires à la Constitution les dispositions de l'article L 3326-1 du code du travail et de procéder à sa suppression,

- de transmettre à la Cour de cassation la question prioritaire de constitutionnalité ci-après à soumettre au Conseil constitutionnel sur le fondement de :

*** la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 :**

° **article 13 [...]**

° **article 16 [...],**

*** la Constitution du 27 octobre 1946 :**

° **son préambule - Article 8 [...]**

*** la Constitution du 4 octobre 1958 :**

° **article 34 [...]**

° **article 52 [...]**

° **article 53 [...]**

° **article 55 [...]**

° **article 61-1 [...]**

- de déclarer contraire à la Constitution l'article L. 3326-1 du code du travail,

- dire que cette annulation produira ses effets dans le cadre de la procédure en cours et dans toutes les procédures engagées à ce jour » (cf. ordonnance, p. 4 et 5).

Au soutien de leur demande de transmission, ils faisaient valoir que **« tandis qu'il est interdit par l'article L. 3326-1 [du code du travail] de contester le calcul de la participation à partir du moment où ce calcul figure dans une attestation délivrée par le commissaire aux comptes, celui-ci n'effectue, le même temps, aucun contrôle et aucun audit lors de cette délivrance [...] que cet article ne présente aucune garantie pour les salariés au regard de leur droit constitutionnel de percevoir le fruit de leur effort par l'employeur sans procéder au contrôle ni sur la régularité, ni sur l'existence d'une fraude même lorsque celle-ci est alléguée [...] [que] cette disposition est ainsi utilisée par les entreprises multinationales de manière frauduleuse en diminuant notamment artificiellement la base fiscale (le résultat) par le jeu des prix de transfert ou dispositifs assimilés (...) entre sociétés du même groupe [...] [que] de tels dispositifs permettent de réduire le montant de la participation des salariés et que l'exclusion de toute contestation du montant du bénéfice net en présence de fraudes commises par l'employeur dans le calcul des éléments relatifs à la participation est dès lors contraire aux articles 13 et 16 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen, à l'article 8 du préambule de la constitution du 27 octobre 1946, aux articles 34, 52, 53, 55 et 61 de la constitution du 4 octobre 1958 »** (cf. ordonnance, p. 6).

La QPC incidente au pourvoi, qui a été posée par un mémoire distinct et motivé conformément aux dispositions des articles 23-1 et 23-5 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée, est libellée en ces termes : **« L'article L. 3326-1 du code du travail méconnaît-il les droits et libertés que la Constitution garantit, notamment les articles 4 et 16 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 et les articles 6 et 8 du Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946, en ce qu'il interdit de remettre en cause le bénéfice net d'une entreprise après l'attestation du commissaire aux comptes ou de l'inspecteur des impôts, même en cas de fraude, et**

qu'il prive ainsi les salariés ou leurs représentants de toute voie de recours permettant de contester utilement le calcul de la réserve de participation et qu'il conduit au surplus à neutraliser les accords passés au sein de l'entreprise dans le cadre de la détermination de la réserve de participation ? »

Ainsi est invoquée pour la première fois devant la Cour de cassation, à tout le moins - si on considère qu'était implicitement invoqué le droit à un recours effectif - la neutralisation des accords passés au sein de l'entreprise dans le cadre de la détermination de la réserve de participation.

Il est constant par ailleurs que, pour être recevable, une QPC doit être précise, en ce que sa formulation doit inclure l'identification précise du texte critiqué et des droits et libertés garantis par la Constitution invoqués (voir not. Soc., 24 mars 2016, pourvoi n° 16-40.001, *Bull.* 2016, V, n° 58).

En l'espèce la QPC précise les droits et principes constitutionnels invoqués et en quoi le texte critiqué porterait atteinte à ces droits et principes.

Dès lors, il apparaît que la QPC remplit les critères de recevabilité s'agissant de sa formulation par mémoire distinct et motivé déposé à l'occasion du pourvoi formé contre l'arrêt de la cour d'appel de Versailles du 20 octobre 2022.

En application des articles 23-2 et 23-4 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 modifiée, une question prioritaire de constitutionnalité est transmise au Conseil constitutionnel, si :

- la disposition contestée est applicable au litige ;
- elle n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement de circonstances ;
- la question est nouvelle ou présente un caractère sérieux.

4.1. Applicabilité au litige des dispositions contestées et interprétation constante d'une disposition législative

La question vise l'article L. 3326-1 du code du travail qui dispose :

« Le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation² de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes. Ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application du présent titre.

Les contestations relatives au montant des salaires et au calcul de la valeur ajoutée prévus au 4° de l'article L. 3324-1 sont réglées par les procédures stipulées par les accords de participation. A défaut, elles relèvent des juridictions compétentes en

²Les articles D. 3325-1 à D. 3325-4 précisent les modalités d'établissement de cette attestation et de celles d'une éventuelle attestation rectificative en cas de modification d'assiette du bénéfice net intervenue après la délivrance de l'attestation initiale

matière d'impôts directs. Lorsqu'un accord de participation est intervenu, les juridictions ne peuvent être saisies que par les signataires de cet accord.

Tous les autres litiges relatifs à l'application du présent titre sont de la compétence du juge judiciaire ».

Ces dispositions sont bien applicables au litige, la cour d'appel s'étant en effet fondée sur l'article L. 3326-1 susvisé, pour juger, par arrêt confirmatif, que les demandes du CSE et des syndicats étaient irrecevables.

On sait que la participation a pour objet de garantir collectivement aux salariés le droit de participer aux résultats de l'entreprise. Elle prend la forme d'une participation financière à effet différé, calculée en fonction du bénéfice net de l'entreprise, constituant la réserve spéciale de participation.

Les dispositions de l'article L. 3324-1 du code du travail imposent la constitution d'une réserve spéciale de participation des salariés dans toutes les entreprises qui emploient habituellement plus de cinquante salariés. Les sommes obligatoirement affectées à cette réserve sont calculées d'après le bénéfice de l'entreprise, « tel qu'il est retenu pour être imposé à l'impôt sur le revenu ou aux taux de l'impôt sur les sociétés » Ce bénéfice est diminué de l'impôt correspondant. Du bénéfice net ainsi obtenu est ensuite déduite une somme représentant la rémunération des capitaux propres de l'entreprise, arrêtée à 5 % du montant de ces capitaux propres. Le résultat est ensuite multiplié par la part des salaires dans la valeur ajoutée de l'entreprise. C'est cette somme qui abonde chaque année la réserve spéciale de participation. Des accords peuvent être conclus pour prévoir d'autres modalités de calcul de la réserve, qui ne peuvent toutefois être moins avantageuses pour les salariés (article L. 3324-2).

La Cour de cassation juge qu'en matière de participation obligatoire des salariés aux résultats de l'entreprise, les dispositions légales et réglementaires sont d'ordre public absolu (Soc., 23 mai 2007, pourvoi n° 05-10.244 et autres, *Bull.* 2007, V, n° 83 ; Soc., 18 février 2016, pourvoi n° 14-12.614 et autres, *Bull.* 2016, V, n° 41).

Selon une jurisprudence constante, il résulte des dispositions de l'article L. 442-13, devenu L. 3326-1 du code du travail, que le montant du bénéfice net de l'entreprise et celui des capitaux propres sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes et que ces montants établis par ladite attestation ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges, opposant le salarié à l'employeur, nés de l'application des dispositions relatives à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise (Soc., 7 novembre 2001, pourvoi n° 00-12.216 ; Soc., 11 mars 2009, pourvoi n° 08-41.140, *Bull.* 2009, V, n° 80).

Toutefois, lorsque l'attestation est incomplète, situation qui se rapproche de celle d'une absence totale d'attestation, la contestation du montant du bénéfice net ou des capitaux propres est recevable (voir ainsi dans l'hypothèse de l'attestation ne mentionnant aucune information sur le montant des capitaux propres ni sur celui de l'excédent net réparti retenu et sur l'exercice auquel ces montants se rapportaient : Soc., 30 janvier 2013, pourvoi n° 12-11.875, *Bull.* 2013, V, n° 26 ; ou encore le cas d'une attestation ne mentionnant ni le montant du bénéfice net, ni celui des capitaux propres pour l'année considérée : Soc., 5 mars 2014, pourvoi n° 12-29.315).

Mais lorsque l'attestation mentionne les montants du bénéfice net et des capitaux propres ainsi que la période couverte par l'exercice concerné, la remise en cause du montant du bénéfice net et de celui des capitaux propres est impossible, en sorte que leur contestation est irrecevable, qu'elle émane d'un salarié, d'un comité d'entreprise (Soc., 8 décembre 2010, pourvoi n° 09-65.810, Bull. 2010, V, n° 288) ou encore d'un syndicat, même non signataire de l'accord de participation (Soc., 9 février 2010, pourvoi n° 08-11.338). Par exception, la chambre a admis que l'AGS, tiers au contrat de travail, dispose d'un droit propre de contester le principe et l'étendue du bénéfice net et des capitaux propres établi par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes (Soc., 10 février 1999, pourvoi n° 96-22.157, Bull. 1999, V, n° 62).

Pour une application plus récente de cette jurisprudence constante, voir Soc., 10 janvier 2017 (pourvoi n° 14-23.888, Bull. 2017, V, n° 4), sommaire : « **Selon l'article L. 3326-1 du code du travail, le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes. Ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges relatifs à la participation aux résultats de l'entreprise. C'est dès lors à bon droit qu'une cour d'appel, qui constate que le montant du bénéfice net a été certifié par une attestation du commissaire aux comptes, déclare irrecevables les demandes portant sur le bénéfice net devant être retenu pour le calcul de la réserve de participation** ».

La chambre a également jugé que le montant du bénéfice net devant être retenu pour le calcul de la réserve de participation qui a été certifié par une attestation du commissaire aux comptes de la société **dont les syndicats ne contestent pas la sincérité** ne peut être remis en cause dans un litige relatif à la participation, **quand bien même l'action des syndicats est fondée sur la fraude ou l'abus de droit invoqués à l'encontre des actes de gestion de la société** :

Soc., 28 février 2018, pourvoi n° 16-50.015, Bull 2018, V, n° 36 :

Vu l'article L. 3326-1 du code du travail ;

Attendu, selon ce texte, d'ordre public absolu, que le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes et qu'ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges relatifs à la participation aux résultats de l'entreprise ;

[...]

Qu'en statuant ainsi, alors que le montant du bénéfice net devant être retenu pour le calcul de la réserve de participation qui avait été certifié par une attestation du commissaire aux comptes de la société dont les syndicats ne contestaient pas la sincérité ne pouvait être remis en cause dans un litige relatif à la participation, quand bien même l'action des syndicats était fondée sur la fraude ou l'abus de droit invoqués à l'encontre des actes de gestion de la société, la cour d'appel a violé le texte susvisé ;

Cette solution a été réitérée dans les mêmes termes par un arrêt du 6 juin 2018 (pourvoi n° 16-24.566, 16-25.749).

On ajoutera que sans attestation rectificative, un syndicat ne peut faire corriger le montant de la réserve spéciale de participation par le juge, y compris à la suite d'un redressement fiscal. C'est ce qui résulte d'un autre arrêt, également publié, rendu le 28 février 2018 :

Soc., 28 février 2018, pourvoi n° 16-17.994, Bull. 2018, V, n° 37, sommaire :

Selon l'article D. 3324-40 du code du travail, dans sa rédaction applicable en la cause, le complément à la réserve spéciale de participation résultant d'un redressement fiscal doit être affecté au montant de la réserve spéciale de participation de l'exercice au cours duquel les rectifications opérées par l'administration ou par le juge de l'impôt sont devenues définitives ou ont été formellement acceptées par l'entreprise ; en application de l'article D. 3325-4 du même code, la modification d'assiette du bénéfice net intervenue après la délivrance d'une attestation donne lieu à l'établissement d'une attestation rectificative établie dans les mêmes conditions que l'attestation initiale ; aux termes de l'article L. 3326-1 du même code, le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes et ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application du présent titre.

Il en résulte qu'une cour d'appel, qui a constaté l'absence d'attestation fiscale rectificative au titre d'un exercice inclus dans un redressement fiscal, en raison du fait que les documents produits ne mentionnaient pas une rectification pour cet exercice du bénéfice net de l'entreprise et de ses capitaux propres dès lors que le contrôle fiscal avait été sans conséquences sur le résultat fiscal de la société pour ledit exercice, en a exactement déduit que la demande du syndicat devait être rejetée.

En l'espèce, la cour d'appel de Versailles a fait application de la jurisprudence de la chambre sociale issue de son arrêt publié du 28 février 2018 (pourvoi n° 16-50.015). En effet, après avoir rappelé qu'en application de l'article L. 3326-1 du code du travail, d'ordre public absolu, le montant du bénéfice net, qui est établi par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes, ne peut être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application des dispositions légales relatives à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, quand bien même l'action est fondée sur la fraude ou l'abus de droit invoqués à l'encontre des actes de gestion de la société, la cour d'appel a retenu que le bénéfice net de chacune des sociétés parties à l'accord de participation de groupe avait été attesté pour chaque exercice objet du litige par le commissaire aux comptes et qu'aucun élément ne permettait de remettre en cause la sincérité de ces attestations.

Ce sont donc les dispositions de l'article L. 3326-1 du code du travail, telles qu'interprétées par la chambre sociale, qui sont ici visées par la QPC, qui critique en effet la conformité de ce texte aux droits et libertés garantis par les articles 4 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et par les alinéas 6 et 8 du préambule de la Constitution du 27 octobre 1946, en ce qu'il interdit de remettre en cause le bénéfice net d'une entreprise établi par une attestation du commissaire aux comptes ou de l'inspecteur des impôts même en cas d'allégation de fraude.

Le Conseil constitutionnel énonce qu'en posant une question prioritaire de constitutionnalité, tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la portée

effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à cette disposition (décision n° 2010-39 QPC du 6 octobre 2010 ; décision n° 2010-96 QPC du 4 février 2011), sous réserve que cette jurisprudence ait été soumise par la cour suprême compétente (décision n° 2011-120 QPC du 8 avril 2011). La Cour de cassation fait application de ce principe (voir not. Com., 10 juillet 2012, pourvoi n° 12-40.042 et pour la chambre sociale : Soc., 29 octobre 2015, pourvoi n° 15-12.525, Bull. V, n° 214 ; Soc., 20 mars 2019, pourvoi n° 18-40.048 ; Soc., 3 juillet 2019, pourvoi n° 19-14.879 ; Soc., 29 janvier 2020, pourvoi n° 19-40.034 ; Soc., 18 mars 2020, pourvoi n° 19-21.535 et a.), sous réserve que cette jurisprudence se rattache effectivement à la disposition législative critiquée (not. 1^{re} Civ., 27 septembre 2011, pourvoi n° 11-13.488, Bull. I, n° 151 ; 3^e Civ., 30 mars 2017, pourvoi n° 16-22.058, Bull. III, n° 46).

Au cas présent, il résulte des développements qui précèdent que la QPC vise l'article l'article L. 3326-1 du code du travail, tel qu'interprété de façon constante par la Cour de cassation.

Par conséquent, la QPC, qui a pour objet la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à une disposition législative, est recevable.

4.2. Absence de déclaration de conformité à la Constitution des dispositions contestées par le Conseil constitutionnel

Le dispositif relatif à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise a pour origine l'ordonnance n° 67-693 du 17 août 1967 relative à la participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises.

Les dispositions de l'article L. 3326-1 du code du travail étaient contenues dans l'article 12³ de cette ordonnance, laquelle a été réformée par l'ordonnance n° 86-1134 du 21 octobre 1986 relative à l'intéressement et à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise et à l'actionnariat des salariés, dont l'article 18 a introduit la possibilité pour le commissaire aux comptes d'établir l'attestation certifiant le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise, cette mission étant réservée jusqu'alors à l'inspecteur des impôts.

Les dispositions relatives à la participation ont ensuite été codifiées dans le code du travail par la loi n° 94-640 du 25 juillet 1994. Celles prévues à l'article 18 de l'ordonnance du 21 octobre 1986 ont été reprises à l'article L. 442-13 du code du travail, puis, après recodification, à l'article L. 3326-1 du même code.

³qui prévoyait dans sa version initiale :

« Le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts. Ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application de la présente ordonnance. »

Les contestations relatives au montant des salaires et au calcul de la valeur ajoutée prévus au quatrième alinéa de l'article 2 sont réglées par les accords mentionnés à l'article 1. A défaut elles relèvent des juridictions compétentes en matière d'impôts directs. Lorsqu'il est intervenu un accord au sens de l'article 10, les juridictions ne peuvent être saisies que par les signataires desdits accords.

Tous les autres litiges relatifs à l'application de la présente ordonnance sont de la compétence des tribunaux judiciaires »

L'article L. 3326-1, anciennement L. 442-13, du code du travail n'a pas déjà été déclaré conforme aux droits et libertés garantis par la Constitution par le Conseil constitutionnel.

4.3. Nouveauté de la question

Le critère de nouveauté de la question, qui doit s'apprécier, selon la jurisprudence du Conseil constitutionnel, non pas au regard de la disposition législative contestée mais de la disposition constitutionnelle invoquée (CC, décision 3 décembre 2009, n° 2009-595 DC), n'est pas soutenu par les requérants.

Ces derniers invoquent une atteinte portée aux droits et libertés garantis par les articles 4⁴ et 16⁵ de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789, dont découle le droit à un recours juridictionnel effectif (CC, décision n° 96-373 DC du 9 avril 1996 ; décision n° 2006-540 DC du 27 juillet 2006), et les alinéas 6⁶ et 8⁷ du préambule de la Constitution de 1946, lesquels, pour le premier garantit la liberté syndicale et, pour le second, consacre le principe de participation des travailleurs à la détermination des conditions collectives de travail ainsi qu'à la gestion des entreprises. Ces dispositions constitutionnelles font partie des droits et libertés sur lesquels le Conseil constitutionnel s'est déjà prononcé à de nombreuses reprises. La question n'est donc pas nouvelle.

4.4. Caractère sérieux de la question

4.4.1. L'atteinte au droit au recours effectif

4.4.1.1. Les requérants invoquent en premier lieu une atteinte au droit au recours effectif dans la mesure où les salariés ne pourraient plus contester le calcul de la réserve spéciale de participation, sauf dans le cas restrictif de l'insincérité de l'attestation du commissaire aux comptes, mais pas en cas de fraude de l'entreprise dans la détermination de son bénéfice net. Ils soutiennent que la voie ouverte par la Cour de cassation permettant de critiquer l'insincérité de l'attestation n'a qu'une faible portée puisqu'elle ne permet pas, en tout état de cause, de critiquer les montages frauduleux réalisés par l'entreprise. Se référant à la jurisprudence du Conseil d'Etat et du Tribunal des conflits qui considèrent que l'attestation a pour « *seul objet de garantir la concordance entre le montant des bénéficiaires et des capitaux propres déclarés à l'administration et ceux utilisés par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation* » (TC, 11 décembre 2017, n° 17-04.101), ils considèrent qu'au regard des

⁴« La liberté consiste à pouvoir faire tout ce qui ne nuit pas à autrui : ainsi, l'exercice des droits naturels de chaque homme n'a de bornes que celles qui assurent aux autres membres de la société la jouissance de ces mêmes droits. Ces bornes ne peuvent être déterminées que par la loi ».

⁵« Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution ».

⁶« Tout homme peut défendre ses droits et ses intérêts par l'action syndicale et adhérer au syndicat de son choix »

⁷« Tout travailleur participe, par l'intermédiaire de ses délégués, à la détermination collective des conditions de travail ainsi qu'à la gestion des entreprises ».

pouvoirs limités du commissaire aux comptes et de l'inspecteur des impôts, il n'existe pas de possibilité effective de contester la sincérité de l'attestation prévue par l'article L. 3326-1 du code du travail, ou par ce truchement d'invoquer la fraude de l'entreprise en matière de participation. Ils en déduisent que les salariés et les organisations syndicales ou représentatives ne disposent d'aucun recours effectif pour remettre en cause le calcul de la réserve spéciale de participation lorsqu'ils détectent une fraude après que le commissaire aux comptes a établi l'attestation prévue par l'article L. 3326-1 du code du travail et que par conséquent ce texte, tel qu'interprété par la Cour de cassation, méconnaît les articles 4 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

4.4.1.2. Il est exact que selon la jurisprudence du Conseil d'Etat issue de son arrêt du 5 décembre 1984, l'attestation délivrée par l'inspecteur des impôts⁸ en application de l'article L. 442-13 devenu L. 3326-1 du code du travail a **pour seul objet de garantir la concordance entre le montant du bénéfice et des capitaux propres déclarés à l'administration et ceux utilisés par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation** :

CE, 5 décembre 1984, n° 36337, publié au recueil Lebon :

Considérant que la société anonyme Voltam a, en application des dispositions précitées de l'article 237 bis A du code général des impôts, constitué, en franchise d'impôt, pour les exercices clos le 31 juillet 1971, 1972, 1973 et 1974, une réserve spéciale de participation et une provision pour investissement ; que, motifs pris d'erreurs commises par la société dans le calcul de la provision pour investissement, lesquelles ne sont d'ailleurs, pas contestées, l'administration a réintégré dans ses bénéfices imposables, au titre des années 1972, 1973 et 1974, une fraction des sommes inscrites à ladite provision ; que la société Voltam demande la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés correspondant à ces redressements ;

Sur le moyen tiré des dispositions de l'article 12 de l'ordonnance n° 67-693 du 17 août 1967 :

Considérant qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 12 de l'ordonnance du 17 août 1967 que l'attestation délivrée par l'inspecteur des impôts a pour seul objet de garantir vis-à-vis tant du comité d'entreprise que des salariés, pour l'application des dispositions de cette ordonnance relatives à la participation des travailleurs aux fruits de l'expansion, la concordance entre le montant du bénéfice et des capitaux propres déclarés à l'administration et ceux utilisés par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation ; que cette disposition ne saurait avoir ni pour objet ni pour effet de priver l'administration fiscale, en ce qui concerne notamment le calcul du montant de la provision pour investissements, de son droit général de contrôler les déclarations des contribuables, tel qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 55 du code général des impôts et d'établir, le cas échéant, les redressements qui en résultent ; qu'ainsi, le présent litige n'entrant pas dans le champ d'application de l'article 12 de l'ordonnance du 17

⁸Cette décision a été rendue avant que le texte ne soit modifié par l'ordonnance n° 86-1134 du 21 octobre 1986 ayant prévu que l'attestation pouvait également être établie par le commissaire aux comptes

avril 1967, les dispositions de celui-ci ne peuvent être utilement invoquées par le contribuable ; [...] ; ».

Cette limitation de l'objet de l'attestation à une garantie de concordance a été rappelée par le Tribunal des conflits dans sa décision du 11 décembre 2017, ayant jugé qu'était de la compétence du juge judiciaire la demande en annulation de l'attestation établie par l'inspecteur des impôts :

TC, 11 décembre 2017, pourvoi n° 17-04.104, Bull. 2017, TC n° 11, sommaire:

*« Il résulte des articles L. 442-1, alinéa 1, L. 442-2 et L. 442-13 du code du travail, dans leur rédaction applicable à la date du litige, que le contentieux relatif à l'obligation, pour une entreprise employant habituellement au moins cinquante salariés, de mettre en oeuvre les dispositions du code du travail relatives à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise relève de la compétence des juridictions judiciaires. Il n'en va autrement que pour les contestations relatives au montant des salaires et au calcul de la valeur ajoutée, qui relèvent de la compétence de la juridiction administrative. Dès lors, la demande en annulation de **l'attestation établie par l'inspecteur des impôts, en application de l'article L. 442-13, alinéa 1, du code du travail, ayant pour seul objet de garantir la concordance entre le montant du bénéfice déclaré à l'administration et celui utilisé par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation des salariés**, qui n'a pas le caractère d'un acte administratif détachable du contentieux s'y rapportant, relève de la compétence des juridictions judiciaires ».*

Le Tribunal des conflits a ainsi suivi les conclusions de son rapporteur public, Vincent Daumas, qui soulignait que l'attestation établie par l'inspecteur des impôts ou le commissaire aux comptes a un caractère essentiellement reconnaif (cette notion s'opposant traditionnellement à celle d'acte créateur de droits) :

Ainsi, relevant **« l'évolution résultant de l'intervention de l'ordonnance du 21 octobre 1986, qui a prévu que le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise pourraient être fixés, non seulement par une attestation de l'inspecteur des impôts, mais aussi par une attestation du commissaire aux comptes »**, il déduisait de cette modification du texte que **« Cette évolution est à notre sens significative car elle manifeste que ces attestations présentent un caractère essentiellement reconnaif. Il ne s'agit pas, lors de leur délivrance, de remettre en cause le contenu des déclarations déposées par l'entreprise aux fins de l'établissement de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu, mais seulement, à partir des données figurant dans ces déclarations, rectifiées le cas échéant par l'administration fiscale dans le cadre des pouvoirs que lui confère le livre des procédures fiscales, de déduire de ces données le montant du bénéfice net d'impôt et celui des capitaux propres prévus à l'article L. 442-2 du code du travail. Cela ne signifie pas qu'aucune question ne peut se poser lors de la détermination de ce bénéfice net – la jurisprudence rendue à ce propos témoigne du contraire (Voir la question de fond tranchée dans l'affaire SOBEA précitée ; ou celle tranchée, à l'occasion d'un recours pour excès de pouvoir contre une instruction de l'administration fiscale, par CE 20 mars 2013, Société études et productions Schlumberger, n° 347633, aux tables du Recueil, solution reprise par Cass., avis, 14 septembre 2015, n° 15-70.003, Bull. n° 6). Mais cela signifie qu'il n'est attendu de l'auteur de l'attestation la mise en oeuvre d'aucun pouvoir de contrôle de la**

situation de l'entreprise. Autre manière de dire que nous peinons à voir, dans la seule délivrance de l'attestation prévue par le premier alinéa de l'article L. 442-13 du code du travail, la manifestation d'une prérogative de puissance publique ».

On observera que cette mission de vérification de concordance est reprise et explicitée dans une note d'information⁹ établie en décembre 2012 par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (au point 6.72.1) : « Les objectifs de cette intervention [du commissaire aux comptes chargé d'établir l'attestation de l'article L. 3326-1 du code du travail] sont de **vérifier la concordance avec la comptabilité et les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'exercice clos du montant du bénéfice net et celui des capitaux propres servant de base au calcul de la réserve spéciale de participation tels qu'ils figurent dans le document préparé par l'entité ainsi que leur conformité aux dispositions légales, réglementaires ou contractuelles relatives à leur détermination** ».

C'est précisément au regard du caractère limité du contrôle effectué par l'inspecteur des impôts ou le commissaire aux comptes, chargé d'établir l'attestation prévue par l'article L. 3326-1 du code du travail, que certains commentateurs ont émis des critiques sur la solution dégagée par la chambre sociale dans son arrêt précité du 28 février 2018.

Ainsi, selon Pierre-Emmanuel Berthier¹⁰, il n'y a pas de possibilité effective de contestation de la sincérité de l'attestation prévue par l'article L. 3322-6 :

« Selon le Conseil d'État et le Tribunal des conflits, l'attestation a pour "seul objet de garantir la correspondance entre le montant des bénéfices et des capitaux propres déclarés à l'administration et ceux utilisés par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation" (11). Voilà qui signifie un contrôle assez faible de la part du commissaire aux comptes (12) ou de l'inspecteur des impôts. Rien n'impose au commissaire (ou à l'inspecteur) de vérifier que le bénéfice dont on lui réclame certification est la conséquence d'actes de gestion (ici un prêt) qui, malgré leur apparente régularité, s'inscrivent dans le sombre dessein d'atteindre les droits des salariés en matière de participation financière. On ne voit pas, en effet, sur quel fondement un commissaire aux comptes ou un inspecteur des impôts devrait partir en quête des indices très divers qui peuvent révéler l'existence d'une fraude à la loi (13) comme, en l'espèce, le défaut récurrent d'information des représentants du personnel (14). En bref, **rien ne suggère l'existence d'un authentique contrôle portant sur l'absence de fraude à la participation financière.**

Pourtant, à lire l'arrêt Wolters Kluwers, leur attestation a pour effet de rendre inattaquable la fraude alléguée dans le cadre d'un litige relatif à la participation financière. Ainsi, à l'analyse de cet arrêt, l'autorité de l'attestation ne s'attache-t-elle pas seulement à ce que le commissaire aux comptes ou l'inspecteur des impôts est censé avoir vérifié. Le lien entre l'autorité de l'acte (l'attestation) et la compétence de son auteur (le commissaire aux comptes ou l'inspecteur des impôts) paraît rompu. Voilà qui fait naître une certaine incohérence : **dire que cette attestation fait autorité en**

⁹Intitulée « *le commissaire aux comptes et les attestations* »

¹⁰Rev. dt. tr. 2018, p. 606

matière de fraude revient à lui donner autorité de chose décidée alors, précisément, que « la chose » n'a pas été décidée !

A cette critique on opposera sans doute qu'il revenait aux syndicats de contester préalablement la sincérité de l'attestation du commissaire aux comptes devant un tribunal de grande instance. Mais on ne fait là que déplacer le problème et non le résoudre car, s'il ne revient pas au commissaire aux comptes de contrôler l'absence d'une telle fraude, on ne voit pas comment l'attestation pourrait être utilement contestée sur ce fondement (15). S'il était possible de faire « tomber » l'attestation pour cette raison, cela reviendrait à reprocher au commissaire (ou à l'inspecteur) de ne pas avoir effectué un contrôle... qu'il n'était pas censé faire. [...]. « On en vient, surtout, au principal grief qui peut être adressé à l'arrêt **Wolters Kluwers France**. À supposer que la fraude était bien réelle, elle consistait à jouer habilement avec l'article L. 3226-1 du Code du travail afin de tenir en échec l'obligation de faire participer les salariés aux résultats de l'entreprise. La manoeuvre a pu consister à faire attester un bénéficiaire qui permettait d'assécher, sans être inquiété, la réserve spéciale de participation. Dans ce cadre, l'attestation donnée par le commissaire aux comptes, et en toute sincérité, fait partie des résultats recherchés au titre de la fraude. Par application du principe *fraus omnia corrumpit*, la révélation d'une fraude aurait permis de neutraliser les effets de cette attestation. Dans l'affaire **Wolters Kluwers France**, le raisonnement est inversé. L'attestation, résultat possible de la fraude, permet d'en empêcher la poursuite. Ce n'est donc pas la reconnaissance d'une fraude qui permet d'en neutraliser les résultats, ce sont les résultats de la fraude qui permettent de la neutraliser !

Commentant également cet arrêt, Jean Mouly¹¹ considère que la voie de la contestation de la sincérité de l'attestation, laissée ouverte par la Cour de cassation, ne permet pas aux salariés de faire valoir leurs droits en cas de fraude, ce qui pose selon lui la question de leur droit à un recours effectif :

« La Haute juridiction maintient donc son application rigoureuse de l'article L. 3326-1 en l'étendant même à l'hypothèse de fraude. Il ne faut pas se méprendre cependant sur la portée de la solution. En effet, il ne semble pas que, par cette décision, la Cour de cassation ait souhaité faire obstacle à toute action fondée sur la fraude de l'employeur, elle l'oriente seulement vers le contentieux de la sincérité de l'attestation (1). Cette solution est cependant discutable car elle repose sur une confusion entre la notion de fraude et celle de sincérité des comptes. Il n'est pas sûr, dès lors, que les salariés y trouvent avantage [...] la Cour de cassation semble avoir été plutôt sensible au fait que, dans le cas de figure envisagé, l'application de la théorie de la fraude aboutirait « à remettre dans le débat la détermination du résultat fiscal »(53) établi par l'attestation du commissaire au compte ou de l'inspecteur des finances publiques, ce qu'interdit précisément l'article L. 3326-1, du moins dans le cadre d'un litige relatif à la participation. Cet article, à l'application duquel la Cour de cassation veille très scrupuleusement, empêcherait donc l'exercice d'une action fondée sur la fraude dans le cadre du contentieux de la participation. Pour autant, les salariés ne seraient pas dépourvus de toute possibilité d'invoquer la fraude de l'employeur, mais dans un autre type de contentieux.

Dans son attendu de principe, en effet, la Cour de cassation prend soin de relever qu'en l'espèce les syndicats n'avaient pas contesté la sincérité de l'attestation

¹¹Droit social 2018, p. 933

délivrée par le commissaire aux comptes ou l'administration fiscale. Il semble donc que les salariés conservent la possibilité d'invoquer la fraude de l'employeur, non dans le cadre du contentieux de la participation où l'article L. 3326-1 s'y oppose, mais dans une instance séparée relative à la contestation de cette attestation. L'objet d'une telle action étant précisément de permettre la remise en cause des montants servant de base de calcul à la créance de participation, l'action fondée sur la fraude, qui a précisément un tel effet, y trouverait naturellement sa place. L'arrêt du 28 février 2018 n'encourrait donc pas le reproche qui lui a été adressé d'« instituer une immunité de la fraude » (54) en ignorant une théorie séculaire et universellement reconnue. L'attestation litigieuse ne serait pas un « quitus » délivré à l'employeur par l'administration fiscale ou le commissaire aux comptes (55), encore moins le « sésame » qui lui ouvrirait les portes de la fraude. L'arrêt du 28 février 2018 se livrerait seulement à une répartition des chefs de demandes entre les différences instances possibles.

Dans celle relative à la participation proprement dite où, selon l'article L. 3326-1, les bases de calcul de la créance des salariés, déjà légalement certifiées, ne peuvent être remises en cause, un moyen tiré de la fraude de l'employeur ne saurait être recevable parce qu'il reviendrait précisément à contester, par un biais, ces bases de calcul. L'article L. 3326-1 serait bien ici un obstacle à l'action fondée sur la fraude. Au contraire, dans l'instance relative à une contestation de l'attestation délivrée par le commissaire aux comptes où se trouvent nécessairement discutées la sincérité et l'exactitude des comptes sociaux, l'argument de fraude serait parfaitement recevable. Tout semble ainsi rentrer dans l'ordre. Il n'est pas sûr pourtant qu'une telle solution, imposée par une interprétation rigoureuse de l'article L. 3326-1, soit pleinement satisfaisante.

Il n'est d'abord pas très logique qu'un litige concernant une fraude en matière de participation ne puisse pas trouver sa place dans le contentieux de la participation elle-même. Par ailleurs, **on rappellera que le Conseil d'État a cantonné très strictement la fonction de l'attestation prévue par l'article L. 3326-1 en jugeant qu'elle avait seulement pour objet " de garantir [...] la concordance entre le montant du bénéfice et des capitaux propres déclarés à l'Administration et ceux utilisés par l'entreprise pour le calcul de la réserve spéciale de participation " (56).** Cette solution a même été récemment réaffirmée par le Tribunal des conflits dans un arrêt (57) décidant que le contentieux de l'attestation visée à l'article L. 3326-1 ressortissait désormais à la compétence du seul juge judiciaire (58). **On ne voit guère, dans ces conditions, comment une action fondée sur la fraude, qui pose non un problème de concordance des montants déclarés, mais, on va le voir, de légitimité des actes conclus par l'employeur, pourrait trouver sa place dans un contentieux dont l'objet est aussi étroit et limité.**

En réalité, il existe une différence fondamentale entre le contentieux de la sincérité de l'attestation et celui de la fraude aux droits des salariés en matière de participation. Dans le premier, en effet, sont seulement en cause la matérialité et la véracité des comptes sociaux certifiés par l'attestation ; dans le second, au contraire, est discutée la légitimité (59) des actes juridiques conclus par le dirigeant de la société, puisque la fraude, en l'occurrence, consiste en un détournement ou un abus de pouvoir. Limité au contrôle de l'exactitude des montants déclarés, le contentieux de la sincérité de l'attestation, auquel renvoie pourtant la Cour de cassation pour sanctionner la manoeuvre de l'employeur, ne peut donc pas comprendre celui du contrôle de la fraude. Dès lors, en leur fermant le contentieux de la participation pour ne leur laisser que celui de la contestation de la sincérité de l'attestation, la Cour de cassation risque bien de

ne pas permettre aux salariés de faire valoir la fraude éventuelle de leur employeur ni d'exercer avec succès l'action à laquelle ils peuvent pourtant légitimement prétendre [...]».

L'auteur en conclut que **« Le droit français, tel qu'il résulte de l'arrêt du 28 février 2018, ne permet donc pas aux salariés, en cas de fraude de l'employeur, de faire valoir utilement leurs droits en justice. Dès lors, il ne satisfait pas aux exigences de l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme.** On peut donc penser que des salariés qui, comme ceux de l'affaire jugée par la Cour de cassation, auraient échoué dans leur action fondée sur la fraude devant les juridictions internes pourraient exercer à Strasbourg un recours fondé sur l'article 6 § 1 de la Convention avec des chances, sinon certaines, du moins non négligeables de succès. Un tel recours ne permettra pas cependant de faire disparaître les dispositions internes à l'origine des difficultés, même si une condamnation de la France devrait inciter le législateur national à remettre l'ouvrage sur le métier afin d'éviter à l'État de nouveaux déboires juridiques. **On pourrait toutefois espérer que des salariés courageux, dans une autre instance, décident de soulever un jour une question prioritaire de constitutionnalité (QPC). On sait, en effet, que le Conseil constitutionnel reconnaît lui aussi, en se fondant sur l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme, l'existence d'un droit à un recours effectif et qu'il se montre même très strict en ce qui concerne son application (68) [...] ».**

A l'inverse, le commentateur à la RJS¹² de l'arrêt du 28 février 2018 approuve la solution. Il rappelle que les dispositions de l'article L. 3326-1 constituent un mécanisme de sécurisation visant à empêcher la remise en question des actes de gestion de l'entreprise et considère qu'admettre une action fondée sur la fraude aurait eu pour conséquence de contourner l'interdiction légale de remise en question du montant du bénéfice net et de celui des capitaux propres de l'entreprise certifiés par attestation du commissaire aux comptes (ou de l'inspecteur des impôts) pour le calcul de la réserve spéciale de participation :

« En matière de participation, le législateur a établi un mécanisme de sécurisation par l'article L 3326-1 du Code du travail aux termes duquel : « le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes ; ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application du présent titre ». Il convient en effet que les actes de gestion de l'entreprise ne puissent pas être remis en cause, quand bien même ils auraient exercé une influence sur les résultats de l'entreprise et, par voie de conséquence, sur la réserve spéciale de participation. La Cour de cassation en déduit l'irrecevabilité de l'action du comité central d'entreprise ou d'un syndicat (Cass. soc. 5-3-2014 n° 12-29.315 F-D). Aucune remise en cause du bénéfice net résultant de l'attestation ne peut être faite par les salariés, les institutions représentatives du personnel ou les syndicats mêmes non signataires de l'accord de participation (Cass. soc. 24-11-1982 n° 81-13.195 P ; Cass. soc. 7-11-2001 n° 00-12.216 F-D : RJS 1/02 n° 64 ; Cass. soc. 9-2-2010 n° 08-11.338 F-D : RJS 4/10 n° 363 ; Cass. soc. 8-12-2010 n° 09-65.810 F-PB : RJS 3/11 n° 262). Seuls des tiers, comme l'AGS, peuvent en revanche voir leur action être déclarée recevable (Cass. soc. 10-2-1999 n° 96-22.157 P : RJS 3/99 n° 402). Bien entendu, ces dispositions conduisant à l'irrecevabilité de toute action de remise en cause s'appliquent à la condition que l'attestation des commissaires aux comptes soit

¹²RJS 2018, n° 353

conforme aux prescriptions légales (Cass. soc. 30-1-2013 n° 12-11.875 FS-PB : RJS 4/13 n° 309).

Dans [l'arrêt commenté], la Cour de cassation déduit de cette jurisprudence constante une conséquence qui n'avait pas été jusqu'ici expressément tirée. La question qui lui était posée était celle de savoir si l'on pouvait contourner les dispositions de l'article L 3326-1 précité par le recours à la fraude, notion certes applicable de façon générale, comme l'avait fait la cour d'appel dans l'arrêt attaqué. La chambre sociale de la Cour de cassation y apporte clairement une réponse négative. Cette solution doit être approuvée. Admettre de telles actions fondées sur la fraude serait remettre en cause l'interdiction légale résultant de l'article L 3326-1 du Code du travail et applicable aux « litiges nés de l'application du présent titre », c'est-à-dire à tout le droit de la participation. Par ailleurs, selon une jurisprudence établie rappelée en l'espèce, l'ensemble des dispositions légales et réglementaires relatives à la participation obligatoire des salariés aux résultats de l'entreprise est d'ordre public absolu (Cass. soc. 23-5-2007 n° 05-10.244 FS-PB : RJS 8-9/07 n° 980). La même solution avait d'ailleurs été appliquée dans des circonstances assez proches du présent litige, où il s'agissait d'une augmentation du capital à laquelle il avait été donné un caractère rétroactif, conduisant ainsi de façon artificielle à une minoration du bénéfice net de l'entreprise (Cass. soc. 8-12-2010 n° 09-65.810 F-PB : RJS 3/11 n° 262). L'on relèvera enfin que, dans un arrêt récent, la chambre sociale a exclu l'application en matière de participation de la responsabilité extracontractuelle alors même qu'il s'agit aussi d'une règle de droit applicable de façon générale (Cass. soc. 18-2-2016 n° 14-12.614 FS-PB : RJS 4/16 n° 280) ».

4.4.1.3. Cette dernière analyse est celle développée au cas présent par les sociétés, qui affirment que les choix de gestion économique et financière, lesquels sont tous susceptibles d'avoir une répercussion sur le bénéfice de l'entreprise, relèvent de la liberté d'entreprendre et que le législateur a entendu éviter que les litiges relatifs à la participation puissent être l'occasion de remettre en question les actes de gestion. Au regard des décisions précitées du Conseil d'Etat du 5 décembre 1984 et du Tribunal des conflits du 11 décembre 2017, les sociétés considèrent - rejoignant sur ce point les requérants - que la mission de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes, chargé d'établir l'attestation prévue par l'article L. 3326-1 du code du travail, ne procède pas d'une mission de contrôle de la situation de l'entreprise, mais vise seulement à certifier que le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise pris en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation sont les mêmes que ceux qui, sur la base des éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels de l'entreprise, ont été déclarés à l'administration fiscale et retenus par elle, le cas échéant après rectification. Elles en déduisent que le principe selon lequel la fraude corrompt tout ne peut trouver à s'appliquer puisque la fraude alléguée se situe dans les actes de gestion opérés en amont de cette attestation et dont cette attestation n'a ni pour objet ni pour effet de certifier la régularité.

Les sociétés soulignent encore que l'interdiction, prévue par l'article L. 3326-1, de remettre en cause, lors d'un litige portant sur le calcul de la participation, les montants du bénéfice net et des capitaux propres de l'entreprise figurant sur l'attestation établie en vertu de ce texte, se justifie par le fait que le montant du bénéfice net, sur lequel est assise l'imposition de l'entreprise, ne peut donner lieu qu'à un litige fiscal, lequel relève exclusivement du juge de l'impôt, qu'or plusieurs mécanismes permettent à l'administration fiscale et au juge de l'impôt de modifier le bénéfice net déclaré par une

entreprise lorsque celui-ci a été minoré par des actes fictifs, frauduleux ou anormaux. Elles soutiennent ainsi que :

- l'administration fiscale peut, sur le fondement de l'abus de droit prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, écarter les actes juridiques ou susceptibles de caractériser une fraude à la loi, en réintégrant l'acte frauduleux dans le bénéfice net imposable afin de procéder à un redressement ;
- l'administration fiscale et le juge de l'impôt peuvent, en application de l'article 38 du code général des impôts, réintégré dans le bénéfice net imposable certaines opérations économiques constitutives d'un acte anormal de gestion ;
- le risque de minoration artificielle du bénéfice d'une entreprise française par le biais de transferts vers une entreprise étrangère appartenant au même groupe est pris en compte notamment par l'article 57 du code général des impôts qui, in fine, interdit le transfert indirect de bénéfices réalisés par une filiale française vers une société mère étrangère.

Elles rappellent qu'en cas de modification du bénéfice imposable par l'administration fiscale ou le juge de l'impôt, donnant lieu à redressement, l'inspecteur des impôts ou le commissaire aux comptes établit une attestation rectificative, ce qui permet un nouveau calcul du montant de la réserve spéciale de participation.

Les sociétés contestent l'existence d'une atteinte substantielle au droit au recours en soutenant que l'article L. 3326-1 du code du travail, tel qu'interprété par la Cour de cassation, n'a pas pour effet de priver les salariés et les syndicats de leur droit à un recours effectif en ce qui concerne la détermination du montant de la réserve spéciale de participation - la sincérité de l'attestation établie à cette fin pouvant en effet être critiquée - mais seulement d'apporter une restriction à ce droit. Elles affirment que cette restriction est justifiée par des motifs d'intérêt général et la préservation de la sécurité juridique et de la liberté d'entreprendre. A cet égard elles soulignent que la libre appréciation de l'opportunité des choix de gestion de l'entreprise constitue un aspect de la liberté d'entreprendre, de valeur constitutionnelle, et que seule la conformité des décisions de gestion économique et financière aux règles comptables et fiscales peut être mise en cause par l'administration fiscale et le cas échéant le juge de l'impôt. Elles soutiennent en outre que cette atteinte au droit au recours est proportionnée au but poursuivi, en affirmant que les salariés et les organisations syndicales peuvent dénoncer auprès de l'administration fiscale les opérations prétendument frauduleuses qui auraient pour effet de minorer artificiellement le montant du bénéfice net pris en compte pour le calcul de l'impôt et donc de la participation.

4.4.1.4. Selon la jurisprudence du Conseil constitutionnel, il ressort de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qu'il ne doit pas être porté d'atteintes substantielles au droit des personnes intéressées d'exercer un recours effectif devant une juridiction (décision n° 2014-390 QPC du 11 avril 2014, § 3 ; décision n° 2019-778 DC du 21 mars 2019, § 17 ; décision n° 2020-855 QPC du 9 septembre 2020, § 3).

Il résulte de la jurisprudence du Conseil constitutionnel qu'en présence de dispositions législatives qui restreignent l'exercice du droit au recours, il convient de rechercher si ces restrictions sont justifiées par un motif légitime et si elles ne sont pas disproportionnées au regard de cet objectif. Ainsi, des dispositions portant une atteinte au droit à un recours juridictionnel disproportionnée au regard de l'objectif légitime poursuivi (en l'occurrence celui d'assurer la comparution personnelle de l'accusé en cause d'appel afin que le procès puisse être utilement conduit à son terme et qu'il soit

définitivement statué sur l'accusation) méconnaissent les exigences résultant de l'article 16 de la Déclaration de 1789 (décision n° 2014-403 QPC du 13 juin 2014).

Il est constant en outre que le droit au recours peut être concilié avec d'autres exigences constitutionnelles, par exemple, la sécurité juridique (décision n°93-335 DC du 21 janvier 1994, loi portant diverses dispositions en matière d'urbanisme et de construction, qui évoque le « *risque d'instabilité juridique* » ; décision n° 2011-138 QPC du 17 juin 2011, Association Vivraviry [Recours des associations] : « *en adoptant l'article L. 600 -1-1 du code de l'urbanisme, le législateur a souhaité empêcher les associations, qui se créent aux seules fins de s'opposer aux décisions individuelles relatives à l'occupation ou à l'utilisation des sols, de contester celles-ci ; [...] ainsi, il a entendu limiter le risque d'insécurité juridique* », § 6), ou encore la liberté d'expression (décision n° 2013-311 QPC du 17 mai 2013, selon laquelle la conciliation opérée par l'article 53 de la loi de 1881 entre le droit à un recours juridictionnel du demandeur d'une part, et la protection constitutionnelle de la liberté d'expression et le respect des droits de la défense d'autre part, ne revêt pas, y compris dans les procédures d'urgence, un caractère déséquilibré).

On ajoutera par ailleurs que le Conseil constitutionnel a reconnu la valeur constitutionnelle de la liberté d'entreprendre en la rattachant à l'article 4 de la Déclaration de 1789 (décision n° 181-132 DC du 16 janvier 1982). Il énonce que « *la liberté d'entreprendre qui n'est ni générale ni absolue, s'exerce dans le cadre d'une réglementation instituée par la loi* » (décision n° 85-200 DC du 16 janvier 1986) et qu'elle « *comprend non seulement la liberté d'accéder à une profession ou à une activité économique mais également la liberté dans l'exercice de cette profession ou de cette activité* » (décision 2012-285 QPC du 30 novembre 2012).

4.4.2. L'atteinte à la liberté syndicale, au principe de participation et à la liberté contractuelle en matière de négociation collective

Rappelant que selon le Conseil constitutionnel « *En matière de négociation collective, la liberté contractuelle découle des sixième et huitième alinéas du Préambule de la Constitution de 1946. Il est loisible au législateur d'y apporter des limitations liées à des exigences constitutionnelles ou justifiées par l'intérêt général à la condition qu'il n'en résulte pas d'atteintes disproportionnées au regard de l'objectif poursuivi* » (décision n° 2019-816 QPC 29 novembre 2016), les requérants font valoir qu'il résulte des dispositions des articles L. 3324-1, L. 3324-2 et L. 3322-6¹³ du code du travail que la réserve de participation est déterminée tant par la loi que par des accords collectifs et que, si lesdits accords peuvent être contournés par des manoeuvres frauduleuses ne pouvant être contestées après l'attestation du commissaire aux comptes établie en application de l'article L. 3326-1, et ce alors même que les salariés ou leurs représentants ne sont pas invités à présenter des observations à ce stade, c'est la substance même du droit à la détermination collective des conditions de travail qui est atteinte. En effet, les accords de participation sont privés de toute utilité si l'entreprise peut y échapper par des manoeuvres frauduleuses. Ils en déduisent que l'absence de possibilité de contester les fraudes touchant directement les modalités de calcul de la réserve spéciale de participation revient à nier la liberté contractuelle en matière de négociation collective.

¹³Pour mémoire, l'article L. 3324-2 prévoit qu'un accord de participation peut établir un régime de participation comportant une base de calcul et des modalités différentes de celles définies par l'article L. 3324-1 à condition qu'il comporte pour les salariés des avantages au moins équivalents ; quant à l'article L. 3322-6, il précise les modalités de conclusion d'un accord de participation

Les sociétés répondent que le principe constitutionnel de participation des travailleurs, par l'intermédiaire de leurs représentants, à la détermination collective des conditions de travail ainsi qu'à la gestion des entreprises, ne garantit pas la participation des salariés aux résultats de l'entreprise. Dès lors l'article L. 3326-1 du code du travail n'est pas susceptible de porter atteinte au principe constitutionnel de participation. Elles relèvent que l'accord de participation conclu en l'espèce retient une formule de calcul de la participation identique à la formule légale et, à l'instar de l'article L. 3326-1, qu'il s'agit du bénéfice net attesté par le commissaire aux comptes dont le montant ne peut être remis en cause. Elles en déduisent que même en rattachant l'accord de participation à l'exercice du principe constitutionnel de participation des travailleurs, l'article L. 3326-1 ne peut porter atteinte à ce principe. Elles observent en tout état de cause que dès lors qu'il appartient au législateur de définir les modalités de mise en oeuvre du principe de participation (CC, décision n° 2015-519 QPC du 3 février 2016, § 11), il lui appartient également d'encadrer les contestations qui peuvent s'élever à l'occasion de l'exercice de ce droit, en sorte que toute limitation ou condition à l'exercice de ce droit de recours ne peut être regardé comme contraire au principe de participation.

Au vu de l'ensemble de ces éléments il appartiendra à la chambre de se prononcer sur le caractère sérieux de la question prioritaire de constitutionnalité.