



HAL
open science

Du contrôle... à la validation du BOSS par le Conseil d'État

Philippe Coursier

► **To cite this version:**

Philippe Coursier. Du contrôle... à la validation du BOSS par le Conseil d'État. Journal de droit de la santé et de l'assurance maladie, 2022, 32. hal-03965866

HAL Id: hal-03965866

<https://hal.science/hal-03965866v1>

Submitted on 31 Jan 2023

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Philippe Coursier

Maître de conférences HDR à l'Université Paris Cité, membre de l'Institut Droit et Santé, Inserm UMR_S 1145, Faculté de droit, d'économie et de gestion, Université Paris Cité

Du contrôle... à la validation du BOSS par le Conseil d'État

Depuis le 1^{er} avril 2021, les autorités administratives de sécurité sociale disposent d'un nouvel outil à caractère numérique leur permettant de promouvoir leur doctrine. Aux termes d'un arrêté du 31 mars 2021, « *les circulaires et instructions du ministre chargé de la sécurité sociale relatives à la législation applicable en matière de cotisations et contributions sociales sont publiées in extenso dans le Bulletin officiel de la sécurité sociale* »¹. De même, « *le Bulletin officiel de la sécurité sociale précise les circulaires qui sont abrogées lors des mises à jour* »². Selon ces dispositions, il paraît évident que le BOSS constitue un vecteur d'information concernant la doctrine sociale administrative retenue dans le domaine susvisé des cotisations et contributions sociales et ce, telle qu'elle résulte des circulaires et instructions du ministre chargé de la Sécurité sociale précédemment publiées ou récemment abrogées³. Mais le site internet s'attache également à diffuser « *les directives, instructions, circulaires, notes de service et commentaires qui comportent une interprétation du droit positif ou une description des procédures administratives* » et qui, dès lors « *ne font pas l'objet d'une publication au bulletin mentionné à l'article 1^{er} de l'arrêté du 22 janvier 2013* »⁴.

Mais, depuis son entrée en service, nombreuses sont les voix qui se sont fait entendre à propos de ce nouvel instrument initié par l'article L. 243-6-2 du Code de la sécurité sociale tel que modifié par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2018⁵. Sous couvert d'un double souci, totalement louable, de bonne information des cotisants, d'une part, et de sécurisation juridique des relations avec les organismes chargés du recouvrement des cotisations et contributions sociales, d'autre part, cette « banque de données numériques officielle » semble également poursuivre d'autres fins. Certains s'interrogent sur la volonté de ses auteurs de vouloir diffuser certaines règles ou pratiques qui ne seraient pas forcément en adéquation parfaite avec l'état du droit positif⁶. À plus d'un titre, le BOSS interpelle et certains n'ont pas hésité à se poser la question, certes indélicate [notamment au regard du très lourd travail fourni par les services de la Direction de la sécurité sociale et de l'URSSAF Caisse nationale pour rassembler et organiser une telle masse d'informations] mais ô combien nécessaire, quant à la légalité de certaines des dispositions qu'il affiche⁷.

Or, dans un arrêt rendu le 14 mars 2022, le Conseil d'État s'est pour la première fois prononcé sur la possibilité d'élever un recours pour excès de pouvoir (REP) à l'encontre des éléments d'information constitutifs du BOSS. En l'espèce, l'action a été exercée par l'Alliance de la presse d'information générale, le Syndicat des éditeurs de la presse magazine et la Fédération nationale de la presse d'information spécialisée contre certains commentaires diffusés par le BOSS à propos des modalités d'exonération des frais professionnels des journalistes. L'arrêt est l'occasion pour le Conseil d'État non seulement de se prononcer sur cette question, mais aussi de valider au passage l'interprétation restrictive retenue par les autorités administratives et relayée par le BOSS à propos de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 sur les modalités de déduction forfaitaire des frais professionnels pour certaines professions, dont celle de journaliste. A ce titre, par-delà

1 - A. 31 mars 2021, art. 2 : JO 1^{er} avr.

2 - *Ibid.*, art. 4, *in fine*.

3 - De tels actes disposent d'une existence juridique totalement autonome de celle du BOSS dans la mesure où ils ont déjà fait l'objet d'une publication au bulletin mentionné à l'article 1^{er} de l'arrêté du 22 janvier 2013, et organisé aux articles R. 312-8 et R. 312-9 du Code des relations entre le public et l'administration.

4 - A. 31 mars 2021, art. 4, al. 1^{er} : JO 1^{er} avr.

5 - L. n° 2017-1836, 30 déc. 2017, art. 9 : JO 31 déc. ; JCP S 2021, act. 131.

6 - V. les interrogations de Q. Frisoni et L. Pascaud, *Mise en ligne du Bulletin officiel de la sécurité sociale* : JCP S 2021, act. 164. – Rapp. Ph. Coursier et S. Leplaideur, *De l'autorité à la légalité du BOSS* : JCP S 2021, 1180.

7 - V. en ce sens, Ph. Coursier et S. Leplaideur, art. préc., spéc. n° 14 et s.

la question de principe posée quant à la possibilité de contester les éléments du BOSS devant le Conseil d'État (1°), l'arrêt est également instructif sur les modalités d'application d'une telle règle (2°).

1- A propos du contrôle (sur la possibilité d'exercer un recours pour excès de pouvoir contre le BOSS)

Indépendamment du traitement de la question de fond se rapportant au calcul de l'assiette des cotisations des professionnels de la presse, c'est avant tout la portée générale de l'arrêt qui doit retenir notre attention. Si le principe d'une ouverture systématique au REP y est énoncé (A), s'y trouvent également implicitement précisées les modalités d'exercice du REP (B) et les conséquences de son rejet (C).

A) Le principe d'une ouverture systématique au REP

Dans l'arrêt du 14 mars 2022, tout semble indiquer qu'un recours pour excès de pouvoir est toujours possible à l'encontre des informations émises par le BOSS. Le Conseil d'État reconnaît en ce sens, et sans même en discuter le principe, que « *les requérants doivent être regardés comme demandant l'annulation pour excès de pouvoir de ces dispositions en tant qu'elles exigent des employeurs des professionnels dont ils défendent les intérêts de disposer, afin de bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels, de justificatifs démontrant que le salarié supporte effectivement de tels frais* » (V. l'arrêt § 2). La position adoptée par le Conseil d'État est en ce sens conforme à l'état actuel du droit administratif. Elle est la résultante de l'abandon progressif par la Haute Juridiction de la distinction précédemment retenue par elle entre les circulaires « interprétatives » [dépourvues de tout effet juridique et insusceptibles de recours contentieux] et les circulaires « réglementaires » [ajoutant au droit et pouvant dès lors être contestées devant le juge de l'excès de pouvoir]⁸. Après que l'arrêt IFOP du 18 juin 1993 ait déjà ébranlé cette distinction⁹, l'arrêt *Villemain* de 2002 a introduit une nouvelle distinction entre les circulaires impératives et les autres¹⁰. Distinction qui a été confirmée par l'arrêt *Dame Duvignères* de la même année, selon lequel le recours pour excès de pouvoir est recevable lorsqu'une circulaire donne une interprétation impérative à caractère général¹¹. Plus récemment, cette tendance à un élargissement du champ d'action du REP s'est confirmée, notamment à travers l'arrêt *Gisti* de 2020¹². Selon cette décision, « *il appartient au juge d'examiner les vices susceptibles d'affecter la légalité du document en tenant compte de la nature et des caractéristiques de celui-ci ainsi que du pouvoir d'appréciation dont dispose l'autorité dont il émane. Le recours formé à son encontre doit être accueilli notamment s'il fixe une règle nouvelle entachée d'incompétence, si l'interprétation du droit positif qu'il comporte en méconnaît le sens et la portée ou s'il est pris en vue de la mise en œuvre d'une règle contraire à une norme juridique supérieure* »¹³. Tel est précisément le contrôle désormais susceptible d'être opéré à l'égard de l'ensemble des dispositions diffusées par le BOSS. Mais si une telle solution était prévisible, elle est surtout lourde de conséquences.

B) Les modalités d'exercice du REP

Immédiatement se pose la question du délai dans lequel l'exercice d'un REP se trouve enfermé. En effet, eu égard aux règles procédurales administratives, il faut considérer que le Conseil d'État ne peut être régulièrement saisi qu'en deux occasions distinctes :

- soit dans le délai de 2 mois suivant l'introduction de toute nouvelle disposition dans le cadre d'une « mise à jour » du site ;

- soit à la suite du refus d'abrogation de l'une des dispositions du BOSS par l'administration centrale en charge de sa gestion. En effet, est considéré comme recevable le recours pour excès de pouvoir dirigé à l'encontre d'une décision de refus d'abroger des dispositions présentant de tels caractères¹⁴.

8 - Cf. CE, ass., 29 janv. 1954, n° 07134, *Institution Notre Dame du Kreisker* : Rec., p. 64.

9 - CE, 18 juin 1993, n° 137317, n° 137369 et n° 137553, *IFOP* : Rec., p. 178.

10 - CE, ass., 28 juin 2002, n° 220361, *Villemain*.

11 - CE, sect., 18 déc. 2002, n° 233618, *Dame Duvignères*. – V. en ce sens, à l'égard de la circulaire DSS/SDESS/2003/08 du 7 janvier 2003, relative à la mise en œuvre de l'arrêté du 10 décembre 2002 sur les avantages en nature et de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale : CE, 1^{re} et 6^e ss-sect. réunies, 29 déc. 2004, n° 254832, inédit.

12 - CE, 12 juin 2020, n° 418142, *Gisti* : Rec. – V. préc., CE, ass., 21 mars 2016, n° 368082, *Sté Fairvesta*, inédit.

13 - CE, 12 juin 2020, n° 418142, *Gisti*, préc.

14 - CE, 5 janv. 2005, n° 261049, *Mazzoni*.

A terme, il reviendra également aux hautes juridictions – Conseil d'État et Cour de cassation – de préciser comment s'articulent les procédures juridictionnelles administratives et judiciaires dans le cadre d'un litige où le BOSS serait invoqué à tort par l'URSSAF ou à raison par le cotisant. Selon nous, la possibilité d'élever un recours pour excès de pouvoir à l'encontre des termes du BOSS ne modifie en rien la compétence du Pôle social du tribunal judiciaire en application de l'article L. 142-1 du Code de la sécurité sociale¹⁵.

C) Les conséquences d'un rejet du REP

L'arrêt du 14 mars 2022 introduit une dualité de contrôle juridictionnel – à la fois judiciaire et administratif – se rapportant à l'ensemble des règles relayées dans le BOSS, c'est-à-dire aux informations qu'il diffuse sur « *la législation applicable en matière de cotisations et contributions sociales* »¹⁶. En ce sens, l'arrêt est déjà illustratif de cette double compétence. A l'occasion du recours pour excès de pouvoir exercé par les fédérations de la presse, le Conseil d'État examine, puis tranche les arguments avancés par les requérants sur le fondement, d'une part, de l'article 81 du Code général des impôts et, d'autre part, de l'atteinte à la liberté de la presse ou au secret des sources protégé par la loi du 29 juillet 1881 (V. l'arrêt § 7 et 8). En excluant ces deux argumentations, la jurisprudence administrative vient ici nourrir l'interprétation du droit de la sécurité sociale. Si l'on imagine que demain soient multipliés les recours pour excès de pouvoir à l'encontre du BOSS, il y aura-là un moyen pour le Conseil d'État de clairement peser dans la teneur du droit applicable en matière de cotisations et contributions sociales. Dorénavant, les cotisants, leurs conseils et leurs représentants devant les prétoires devront tenir compte de cette double origine de la jurisprudence applicable en la matière.

2- A propos de la validation (sur la portée de la décision du Conseil d'État en matière de frais professionnels)

L'ouverture au Conseil d'État qu'a rendue possible le REP exercé par les requérants, a offert l'opportunité à la haute juridiction de reconnaître la « légalité externe » du BOSS (A) tout en validant la « légalité interne » du contenu faisant l'objet de la contestation (B).

A) La validation de la « légalité externe » du BOSS

Le premier enseignement tiré de l'arrêt du 14 mars 2022 tient au rejet pur et simple des arguments touchant à une prétendue illégalité externe du BOSS, telle qu'elle a été invoquée par les requérants (absence de signature, identité et qualité du (ou des) auteur(s) non identifiées, etc.). Selon le Conseil d'État, « *eu égard, d'une part, à la présentation du bulletin officiel de la sécurité sociale et, d'autre part, aux mentions légales qu'il comporte, les moyens tirés de ce que les commentaires litigieux seraient entachés d'un vice de forme en ce qu'ils ne comporteraient pas de références permettant de les identifier facilement et de ce qu'ils ne seraient pas revêtus des nom, prénom, qualité et signature de leur auteur manquent en fait* » (V. l'arrêt § 3). En effet, dans la mesure où le BOSS ne constitue pas un arrêté ou une circulaire en provenance d'un unique auteur précisément identifié, mais constitue le fruit d'une collaboration entre plusieurs agents, voire plusieurs services et/ou organismes de sécurité sociale, il paraît logique de considérer que son contenu n'a pas à être signé par un auteur précis qui devrait être systématiquement identifié par ses nom, prénom et qualité professionnelle, comme le prétendaient les auteurs du recours. La solution ici retenue par le Conseil d'État peut être rapprochée de celle émise par la Cour de cassation à propos de certains actes émis par les organismes de sécurité sociale eux-mêmes¹⁷. Il est vrai qu'au regard non seulement de l'adresse internet usitée pour accéder au site (<https://www.boss.gouv.fr>), mais aussi des éléments d'information et d'identification institutionnelle compris sur chaque page visitée, il ne fait aucun doute que les informations émises par le BOSS le sont de façon tout à fait officielle et ce, de la part des plus hautes autorités administratives de l'institution¹⁸.

15 - Rappr. CE, sect., 6 janv. 1995, n° 114993. – V. aussi, CE, 19 mars 1954 : *Rec.*, p. 171.

16 - A. 31 mars 2021, art. 2 : *JO* 1^{er} avr.

17 - A propos des mises en demeure, Cass. 2^e civ., 5 juill. 2005, n° 04-30.196. – Cass. avis, 22 mars 2004, n° 00-40.002. – Cass. soc., 16 nov. 1995, n° 92-17.768.

18 - Rappr. à propos de décisions individuelles : Cass. 2^e civ., 5 juill. 2005, n° 04-30.196, préc. – Cass. 2^e civ., 16 déc. 2011, n° 10-27.051.

Un second enseignement résulte également de l'arrêt lorsqu'il exclut une autre irrégularité externe soulevée par les requérants à propos de l'absence de signature par le ministre de l'Agriculture et de l'Alimentation sur l'arrêté du 31 mars 2021 fixant les modalités de mise à disposition par le canal du BOSS des instructions et circulaires publiées. Dès lors que les commentaires litigieux issus du BOSS n'ont pas été pris pour l'application de l'arrêté fondateur du 31 mars 2021 (JO 1^{er} avr. 2021) et ce dernier ne constituant pas leur base légale, le Conseil d'État considère que « *le moyen tiré de ce qu'ils seraient illégaux faute pour cet arrêté d'avoir été signé par le ministre de l'Agriculture et de l'Alimentation ne peut en tout état de cause qu'être écarté* » (V. l'arrêt § 4). Dès lors, le Conseil d'État semble implicitement introduire une distinction selon le type d'informations qui pourraient se trouver soumises à un REP. Selon les termes de l'arrêt, c'est parce que les informations litigieuses issues du BOSS n'ont pas été prises pour l'application de l'arrêté fondateur du 31 mars 2021, et que ce dernier n'en constituait donc pas la base légale, qu'a été rejeté le moyen selon lequel elles seraient illégales faute pour ledit arrêté d'avoir été signé par le ministre de l'Agriculture et de l'Alimentation. Est-ce à dire que la solution doit être inverse dans l'hypothèse où les éléments contestés ont été pris pour l'application de l'arrêté du 31 mars 2021 susvisé, celui-ci en constituant alors la base légale ? La question se pose et, si selon nous une réponse positive s'impose, il faudra attendre un autre recours devant le Conseil pour être fixés.

B) La validation de la « légalité interne » du BOSS

S'agissant d'apprécier la légalité interne des éléments du BOSS contestés, le Conseil d'État affiche clairement son autonomie d'action **(a)**... s'arrogant même l'audace d'une interprétation orientée des textes en cause **(b)**.

a) Autonomie de principe du Conseil d'État !

Sur l'examen de la légalité interne des dispositions du BOSS contestées, l'arrêt est assez illustratif de la méthode empruntée par le juge administratif. En effet, invité à se prononcer sur les dispositions du BOSS relatives à l'abattement supplémentaire forfaitaire pour frais professionnels des journalistes, celui-ci reproduit les dispositions issues de l'article L. 242-1 du Code de la sécurité sociale et de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations sociales, pris pour son application (V. l'arrêt § 5), avant de présenter sa propre lecture des textes... sans se référer, à ce moment précis, à l'état de la jurisprudence déjà émise par la Cour à leur sujet. Selon lui, « *il résulte de ces dispositions que, lorsqu'une convention ou un accord collectif du travail l'a explicitement prévu ou lorsque le comité d'entreprise ou des délégués du personnel ou, désormais, le comité social et économique ont donné leur accord ou lorsqu'à défaut, le salarié concerné l'a accepté, le bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels est subordonné, non seulement à la condition que la profession exercée soit désignée dans le tableau figurant à l'article 5 de l'annexe IV du Code général des impôts, mais également à la possibilité pour l'employeur de justifier que le salarié en cause expose effectivement les frais professionnels au titre desquels la déduction forfaitaire est appliquée* » (V. l'arrêt § 6).

Par suite, le Conseil d'État considère donc que « *les requérants ne sont pas fondés à soutenir que les dispositions attaquées méconnaîtraient le sens ou la portée de l'arrêté du 20 décembre 2002 ou leur apporteraient une modification entachée d'incompétence en ce qu'elles indiquent, comme le juge également la Cour de cassation, que, pour appliquer la déduction forfaitaire spécifique, l'employeur doit disposer des justificatifs démontrant que le salarié bénéficiaire supporte effectivement des frais professionnels, la seule appartenance à l'une des professions y ouvrant droit ne suffisant pas à soi seul* » (V. l'arrêt § 6, in fine). Malgré une formulation ambiguë (« *comme le juge également la Cour de cassation...* »), l'arrêt semble reconnaître une totale autonomie au Conseil d'État pour interpréter les éléments du BOSS litigieux. Si elle est clairement impactante pour les cotisants, une telle solution illustre les dangers d'une telle dérive qui permet à la doctrine administrative exprimée dans le BOSS d'intégrer finalement le corpus juridique grâce au rejet par le Conseil d'État saisi d'un REP élevé à son encontre.

b) Appréciation audacieuse du Conseil d'État ?

A sa lecture, l'arrêt semble retenir une interprétation considérée comme similaire à celle déjà émise par la Cour de cassation. Or, contrairement à ce qu'il indique, nous sommes loin de disposer d'une jurisprudence judiciaire fermement établie en faveur d'une lecture aussi restrictive de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002, relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations sociales, selon laquelle « *pour appliquer la déduction forfaitaire spécifique, l'employeur doit disposer des justificatifs démontrant que le salarié bénéficiaire supporte effectivement des frais professionnels, la seule appartenance à l'une des professions y ouvrant droit ne suffisant pas à soi seul* » (V. l'arrêt, § 6, in fine).

- D'abord, ne sont cités par le BOSS que deux arrêts isolés et inédits (c'est-à-dire non publiés) de la Cour de cassation¹⁹ alors que de nombreuses autres décisions, également inédites, peuvent être citées en ce qu'elles ne retiennent pas cette condition. Ainsi, dans un arrêt de 2014, la Cour précise que « *la doctrine sociale ou la doctrine fiscale contenues dans des circulaires dépourvues de valeur réglementaire ne saurait ajouter des conditions à l'octroi d'avantages résultant de normes supérieures, d'autre part, que l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 dans sa rédaction applicable en la cause, se borne à faire référence aux professions et aux taux prévus à l'article 5 de l'annexe IV du Code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, ce qui n'implique pas qu'il soit fait application d'une doctrine fiscale qui a par le passé limité le champ d'application de ces dispositions* »²⁰. Dès lors, « *c'est à tort que le redressement fait application d'une condition supplémentaire tenant au kilométrage accompli quotidiennement par les deux salariés* » (*Ibid.*).

- Ensuite, les deux seules décisions avancées par le BOSS se rapportent, toutes les deux, au seul domaine des activités de transport – et non à celui du journalisme ou à d'autres professions concernées par la déduction forfaitaire – dans lesquelles une grande variété de situations se rencontre, ce qui a contraint la Cour de cassation à préciser le champ d'application des dispositions dérogatoires susvisées. Interrogée à propos du bénéfice de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 pour des chauffeurs de ligne scolaire, la Cour de cassation a exclu certains salariés au motif « *qu'il n'est nullement établi que des chauffeurs affectés au transport de ramassage scolaire et au transport urbain, qui ne réalisent que des déplacements limités, exposent des frais de repas ou d'hébergement* »²¹.

- Enfin, dans les deux arrêts référencés au BOSS, il n'est pas question d'exiger de manière générale et absolue que l'employeur rapporte systématiquement la preuve de l'effectivité des frais professionnels supportés par chaque salarié relevant du dispositif de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002. Il s'agit simplement de définir le champ d'application précis de la déduction forfaitaire pour certaines activités litigieuses et ce, dans la mesure où, depuis l'abandon de l'option en matière fiscale, la déduction supplémentaire pour frais professionnels ne s'opère plus sur la base de l'existence d'une décision expresse de l'administration fiscale prise en fonction de la situation concrète de chaque salarié²².

Si certaines de ces activités – comme celles de transport routier – posent des interrogations particulières en raison de la très grande variété des modes d'activités qu'elles sont susceptibles de couvrir, d'autres secteurs professionnels visés ne posent pas ces difficultés et la déduction forfaitaire pour frais professionnels devrait pouvoir bénéficier à leurs personnels tels que définis dans l'annexe à l'arrêté du 20 décembre 2002, sans qu'aucune autre condition supplémentaire ne puisse être exigée de leurs employeurs²³. En ce sens, il est permis de citer un très récent arrêt – publié cette fois – de la Cour de cassation qui, rendu à l'occasion d'un redressement fondé sur la question de la limite d'exonération à laquelle ouvre droit le jeu de l'option offerte à l'employeur en application de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002, indique clairement que « *l'option s'applique à l'ensemble des salariés entrant dans le champ d'application de cette déduction spécifique quel que soit le montant des frais réels engagés* »²⁴.

Conclusion

Il ressort clairement des termes de l'arrêt du 14 mars 2022 que le Conseil d'État ne s'est senti nullement contraint par l'état de la jurisprudence précédemment exprimée par la Cour de cassation. Si cette lecture de l'arrêt était confirmée, cela signifierait que de façon assez récurrente les textes relatifs aux cotisations et contributions sociales pourront dorénavant être soumis à une double lecture interprétative : celle en provenance de la Cour de cassation (à l'issue d'un litige élevé devant les juridictions judiciaires dans le cadre du contentieux de la sécurité sociale) et celle donnée par le Conseil d'État (directement issue d'un recours pour excès de pouvoir élevé à l'encontre des éléments constitutifs du BOSS). Mais quelle règle faudra-t-il retenir lorsque les deux ordres de juridictions n'auront pas la même interprétation de dispositions légales ou réglementaires et dont le BOSS proposera l'une des lectures ? La Cour de cassation devra-t-elle se soumettre à la lecture du BOSS telle que validée par le Conseil d'État ? En cas de réponse positive, il sera difficile de continuer à parler de simple

19 - Cass. 2^e civ., 14 févr. 2013, n° 11-27.032, inédit. – Rappr. Cass. 2^e civ., 19 janv. 2017, n° 16-10.782, inédit.

20 - Cass. 2^e civ., 13 févr. 2014, n° 13-11.630, inédit.

21 - Cass. 2^e civ., 14 février 2013, 11-27.032, inédit. – V. égal., Cass. 2^e civ., 19 janv. 2017, n° 16-10.782, inédit.

22 - V. précédemment à l'abandon de la déduction supplémentaire en matière fiscale : Cass. soc., 27 févr. 1997, n° 95-12.335 : *JurisData* n° 1997-000949. – Cass. soc., 28 avr. 1994, n° 91-18.522 : *JurisData* n° 1994-000853. – Cass. soc., 14 janv. 1993, n° 90-13.924 : *JurisData* n° 1993-000125.

23 - V. par ex., s'agissant de transports rapides strictement locaux, Cass. 2^e civ., 30 nov. 2017, n° 16-20.473, inédit.

24 - Cass. 2^e civ., 17 février 2022, n° 20-18.104 : publié au *Bull. civ.*

« doctrine administrative » ou de « droit souple » à propos du BOSS. Les dispositions du BOSS qui auront été « validées » par le Conseil d'État, à la suite d'un REP exercé à leur encontre, s'imposeront sans doute à la Haute juridiction judiciaire. Dès lors, il est permis de s'interroger ici sur les garanties d'indépendance du Conseil d'État qui peuvent être différentes de celles des juridictions judiciaires. Il n'est alors pas dit que cette pratique de validation *a posteriori* du contenu du BOSS ne se trouve pas sanctionnée un jour par la Cour européenne des droits de l'homme en application de l'article 6, § 1^{er} de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950. L'affaire est donc à suivre.

Philippe Coursier

CE, 1^{er} et 4^e ch. réunies, 14 mars 2022, n° 453073

LE CONSEIL - (...)

Considérant ce qui suit :

1. Les paragraphes 2120 à 2250 des commentaires, formant le chapitre 9 de la partie relative aux « Frais professionnels » du bulletin officiel de la sécurité sociale, portent sur la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels. Le paragraphe 2120 prévoit que : « Les professions prévues à l'article 5 de l'annexe IV du Code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000 dont l'exercice comporte des frais dont le montant est notoirement supérieur à ceux prévus par l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale peuvent bénéficier d'une déduction forfaitaire spécifique calculée selon les taux fixés par cet article. Le montant de cette déduction est plafonné par salarié et par année civile à 7 600 euros ». Le paragraphe 2130 dispose que : « Pour bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique, le salarié doit faire partie de la liste des professions prévues à l'article 5 de l'annexe IV du Code général des impôts (voir annexe) dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000 et supporter effectivement des frais lors de son activité professionnelle. / Ainsi, en l'absence de frais effectivement engagés ou en cas de prise en charge ou de remboursement par l'employeur de la totalité des frais professionnels, la déduction forfaitaire spécifique n'est pas applicable dès lors que le salarié ne supporte aucun frais supplémentaire au titre de son activité professionnelle. / Par conséquent, la seule appartenance à l'une des professions visées à l'article 5 de l'annexe IV du Code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, ou le fait de relever de ce dispositif par des interprétations ayant fait l'objet d'une décision spéciale de la direction de la législation fiscale ou de la direction de la sécurité sociale avant le 1^{er} janvier 2001, ne suffit pas à soi seul à permettre le bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique ». Le paragraphe 2140 précise que : « Pour appliquer la déduction forfaitaire spécifique, l'employeur doit disposer des justificatifs démontrant que le salarié bénéficiaire supporte effectivement des frais professionnels. » Le paragraphe 2150 traite le cas particulier de l'absence du salarié. Enfin, le paragraphe 2215 dispose que la disposition selon laquelle « en cohérence avec la jurisprudence de la Cour de cassation, le bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique est désormais conditionné au fait que le salarié bénéficiaire supporte effectivement des frais professionnels (...) entre en vigueur le 1^{er} avril 2021 ». Une annexe fixe par ailleurs, pour la détermination des traitements et salaires à retenir pour le calcul de l'impôt sur le revenu, la liste des contribuables ayant droit à une déduction supplémentaire pour frais professionnels ainsi que le taux dont ils bénéficient.

2. Les requérants doivent être regardés comme demandant l'annulation pour excès de pouvoir de ces dispositions en tant qu'elles exigent des employeurs des professionnels dont ils défendent les intérêts de disposer, afin de bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels, de justificatifs démontrant que le salarié supporte effectivement de tels frais.

3. En premier lieu, eu égard, d'une part, à la présentation du bulletin officiel de la sécurité sociale et, d'autre part, aux mentions légales qu'il comporte, les moyens tirés de ce que les commentaires litigieux seraient entachés d'un vice de forme en ce qu'ils ne comporteraient pas de références permettant de les identifier facilement et de ce qu'ils ne seraient pas revêtus des nom, prénom, qualité et signature de leur auteur manquent en fait.

4. En deuxième lieu, les commentaires litigieux n'ayant pas été pris pour l'application de l'arrêté du 31 mars 2021 fixant les modalités de mise à disposition des instructions et circulaires publiées au bulletin officiel de la sécurité sociale et ce dernier n'en constituant pas davantage leur base légale, le moyen tiré de ce qu'ils seraient illégaux faute pour cet arrêté d'avoir été signé par le ministre de l'Agriculture et de l'Alimentation ne peut en tout état de cause qu'être écarté.

5. En troisième lieu, aux termes de l'article L. 242-1 du Code de la sécurité sociale : « I.- Les cotisations de sécurité sociale dues au titre de l'affiliation au régime général des personnes mentionnées aux articles L. 311-2 et L. 311-3 sont assises sur les revenus d'activité tels qu'ils sont pris en compte pour la détermination de l'assiette définie à l'article L. 136-1-1. (...) « Le deuxième alinéa du I de l'article L. 136-1-1 du même code dispose que : « Ne constituent pas un revenu d'activité les remboursements effectués au titre de frais professionnels correspondant dans les conditions et limites fixées par arrêté des ministres chargés de la sécurité sociale et du budget à des charges de caractère spécial inhérentes à la fonction ou à l'emploi des travailleurs salariés ou assimilés que ceux-ci supportent lors de l'accomplissement de leurs missions ». L'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations sociales, pris pour l'application de ces dispositions, prévoit que : « Les professions, prévues à l'article 5 de l'annexe IV du Code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, qui comportent des frais dont le montant est notoirement supérieur à celui résultant du dispositif prévu aux articles précédents peuvent bénéficier d'une déduction forfaitaire spécifique. Cette déduction est, dans la limite de 7 600 euros par année civile, calculée selon les taux prévus à l'article 5 de l'annexe IV du code précité. / L'employeur peut opter pour la déduction forfaitaire spécifique lorsqu'une convention ou un accord collectif du travail l'a explicitement prévu ou lorsque le comité d'entreprise ou les délégués du personnel ont donné leur accord. / À défaut, il

appartient à chaque salarié d'accepter ou non cette option (...) ».

6. Il résulte de ces dispositions que, lorsqu'une convention ou un accord collectif du travail l'a explicitement prévu ou lorsque le comité d'entreprise ou des délégués du personnel ou, désormais, le comité social et économique ont donné leur accord ou lorsqu'à défaut, le salarié concerné l'a accepté, le bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels est subordonné, non seulement à la condition que la profession exercée soit désignée dans le tableau figurant à l'article 5 de l'annexe IV du Code général des impôts, mais également à la possibilité pour l'employeur de justifier que le salarié en cause expose effectivement les frais professionnels au titre desquels la déduction forfaitaire est appliquée. Par suite, les requérants ne sont pas fondés à soutenir que les dispositions attaquées méconnaîtraient le sens ou la portée de l'arrêt du 20 décembre 2002 ou leur apporteraient une modification entachée d'incompétence en ce qu'elles indiquent, comme le juge également la Cour de cassation, que, pour appliquer la déduction forfaitaire spécifique, l'employeur doit disposer des justificatifs démontrant que le salarié bénéficiaire supporte effectivement des frais professionnels, la seule appartenance à l'une des professions y ouvrant droit ne suffisant pas à soi seul.

7. En quatrième lieu, l'article 81 du Code général des impôts prévoit que sont affranchies de l'impôt sur le revenu les « allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi et effectivement utilisées conformément à leur objet » et que « les rémunérations des journalistes, rédacteurs, photographes, directeurs de journaux et critiques dramatiques et musicaux perçues en qualité constituent de telles allocations à concurrence de 7 650 € ». Contrairement à ce qui est soutenu, il ne peut être déduit de cette disposition, qui ouvre le bénéfice d'une exonération de plein droit pour la seule détermination de l'impôt sur le revenu des professions qu'elle vise, une présomption d'utilisation des frais professionnels de ces professions conforme à leur destination faisant obstacle à ce que des justificatifs du caractère effectif de l'exposition de tels frais soient requis pour la détermination des cotisations sociales dues.

8. En dernier lieu, il ne saurait être sérieusement soutenu que cette exigence de justifier du caractère effectif des frais professionnels serait susceptible de porter atteinte à la liberté de la presse ou au secret des sources protégé par la loi du 29 juillet 1881.

9. Il résulte de tout ce qui précède que les requérants ne sont pas fondés à demander l'annulation des dispositions qu'ils attaquent. Par suite, leurs conclusions, y compris celle présentées au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative, ne peuvent qu'être rejetées.

DÉCIDE :

- **Article 1^{er}** : La requête de l'Alliance de la presse d'information générale et autres est rejetée.
- **Article 2** : La présente décision sera notifiée à l'Alliance de la presse d'information générale, représentante unique désignée, et au ministre des solidarités et de la santé (...).