



HAL
open science

Financement et fiscalité. Abus de droit et optimisation sociale : quelle(s) frontière(s) ?

Philippe Coursier

► To cite this version:

Philippe Coursier. Financement et fiscalité. Abus de droit et optimisation sociale : quelle(s) frontière(s) ?. Journal de droit de la santé et de l'assurance maladie, 2023, 37. hal-04198346

HAL Id: hal-04198346

<https://hal.science/hal-04198346v1>

Submitted on 7 Sep 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.

Systeme et politiques de santé

Financement et fiscalité Abus de droit et optimisation sociale : quelle(s) frontière(s) ?

Philippe Coursier

Maître de conférences HDR et membre de l'Institut Droit et Santé, Université Paris Cité, Inserm, Institut Droit et Santé,
F-75006 Paris, France

Résumé

En raison des multiples enjeux qu'implique la bonne santé des finances sociales, la lutte contre la fraude sociale constitue une action gouvernementale majeure. L'augmentation des moyens mis à la disposition des organismes de sécurité sociale pour lutter contre ce fléau ne peut qu'être approuvée, même si elle implique nécessairement un renforcement des pouvoirs d'injonction et de contrôle dont ils disposent déjà. Pour autant, une frontière se doit d'être tracée avec un autre phénomène qui n'est pas de même nature : l'optimisation sociale. Le travail réalisé par les tribunaux pour circonscrire les deux notions n'est pas facile, mais il faut compter avec les précisions apportées par la Cour de cassation qui, de façon courageuse, n'hésite pas à mettre en avant principe du contradictoire et « droits du cotisant ».

Abstract

Due to the multiple challenges involved in the good health of social finances, the fight against social fraud is a major government action. An increase in the means made available to social security organizations to combat this scourge can only be approved, even if it necessarily implies a strengthening of the powers of injunction and control which they already have. However, a border must be drawn with another phenomenon that is not of the same nature : social optimization. The work carried out by the courts to circumscribe the two areas is not easy, but it is necessary to consider the clarifications provided by the Court of cassation which, in a courageous way, does not hesitate to put forward the adversarial principle and "rights of the contributor".

Alors que la France a connu de légères turbulences de la part des agences de notation financière dans l'appréciation de sa dette publique¹, le ministre délégué chargé des Comptes publics annonce un plan de lutte contre la fraude sociale. Selon lui, « *la lutte contre les fraudes sociales est un impératif d'équité autant qu'un enjeu financier pour les comptes sociaux*² ». Il va même jusqu'à voir dans ce phénomène « *un impôt caché sur les Français qui travaillent* » de sorte que « *lutter contre les fraudes aux finances publiques, c'est renforcer la confiance dans la parole et la puissance publiques pour chaque Français et garantir que chacun respecte les mêmes règles*³ ». Il est vrai que sur la période 2018-2022, un total de 3,5 Md€ a été redressé par les Unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF) et un préjudice total de 3,4 Md€ a également été détecté, donc évité, par les caisses d'assurance maladie, d'allocations familiales et de retraite⁴. En 2022, les résultats de la lutte contre la fraude

1 - Le 28 avril 2023, l'agence de notation financière internationale *Fitch* a abaissé la note de la France à « AA- » alors que le, 2 juin suivant, l'agence *Standard & Poor's* a conforté la note française sous la forme d'un « AA ».

2 - G. Attal, Communiqué de presse, 30 mai 2023, n° 880, annonce d'un plan de lutte contre la fraude sociale, second volet de la feuille de route gouvernementale de lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques.

3 - *Ibid.*

4 - *Ibid.*

sociale ont même atteint des niveaux historiques⁵. Ces montants demeurent néanmoins inférieurs au coût total de la fraude sociale qui est évalué à 8 Md€ de prélèvements sociaux éludés au titre du travail informel⁶, 2,8 Md€ de prestations sociales versées par les caisses des allocations familiales⁷, 200 M€ par les caisses de retraite du régime général⁸ et entre 3 et 7 % de certaines dépenses d'assurance maladie selon les premières évaluations menées en 2022 par la Caisse nationale d'assurance maladie (CNAM).

Un ambitieux objectif est alors fixé par le Gouvernement visant à traquer 5 Md€ de fraude sociale d'ici la fin du quinquennat, ce qui représenterait un doublement des résultats de la lutte dans ce domaine (1,5 Md€ en 2027/0,8 Md€ en 2022). En matière de prestations de santé, est ainsi fixé un nouvel objectif de 500 M€ de préjudice financier évité, soit un doublement par rapport à la moyenne du précédent quinquennat. Pour ce faire, des contrôles ciblés seront renforcés sur les professionnels de santé présentant des niveaux de prescription hors norme. De même, sur la même période, l'objectif à atteindre en matière d'allocations sociales est fixé à 3 Md€ de préjudice évité par les CAF et les caisses de retraite. A ce titre, la lutte contre la fraude à la résidence devrait représenter une économie de 100 M€ pour les CAF. Par ailleurs, l'ensemble des dossiers de retraités de plus de 85 ans résidant dans un pays étranger sans échange d'état-civil avec la France feront l'objet d'un contrôle sur place. Selon le ministre, ce programme devrait permettre de s'assurer qu'aucune pension de retraite n'est versée après le décès de son titulaire, sauf réversion au conjoint survivant.

Dès lors, sont avancées diverses mesures aussi multiples que variées. Celles-ci devraient appeler un renforcement des effectifs des caisses de sécurité sociale dédiés à la lutte contre la fraude ainsi qu'une réforme des cotisations sociales des micro-entrepreneurs des plateformes, laquelle devrait être mise en œuvre dans le prochain PLFSS⁹. Mais le ministre souhaite également lutter contre le développement des sociétés éphémères qui organisent leur insolvabilité pour échapper aux recouvrements sociaux et fiscaux. Ainsi, est envisagée la révision des procédures de transmission universelle de patrimoine et de liquidation amiable des sociétés afin d'éviter leurs détournements et ainsi permettre l'intervention des créanciers publics avant transfert à l'étranger ou disparition des dettes sociales. Il est également rappelé qu'en application de la LFSS pour 2023, plus aucune prestation sociale soumise à condition de résidence sur le territoire français ne pourra être versée sur un compte étranger hors d'Europe à compter du 1^{er} juillet 2023 et que par ailleurs, les allocataires fraudeurs devront acquitter une pénalité supplémentaire de 10 %. Enfin, un Conseil de l'évaluation des fraudes fiscales et sociales devrait être installé dès cet été¹⁰.

S'agissant de la fraude aux cotisations et contributions sociales, il est annoncé le doublement du nombre d'actions de contrôle conduites auprès des entreprises d'ici à 2027. A ce titre, les gains issus de la seule lutte contre la fraude au détachement de travailleurs sont estimés à 300 M€ minimum de redressements sur le quinquennat, un tel résultat devant notamment être atteint par un croisement de données issues des déclarations préalables au détachement et des déclarations sociales des employeurs. De plus, des produits supplémentaires sont attendus d'une amélioration du recouvrement des cotisations sociales des micro-entrepreneurs, lesquels devraient représenter 200 M€ de redressements supplémentaires sur la même période¹¹. Une concertation est même intervenue avec les représentants des micro-entrepreneurs et les plateformes de mise en relation autour de trois mesures : l'ouverture dès 2024 d'un guichet de régularisation amiable des dettes sociales sans pénalité sur l'initiative de l'URSSAF (grâce aux croisements de données fiscales et sociales) ou du micro-entrepreneur ; l'obligation à partir de 2026 pour les plateformes de déclarer le chiffre d'affaires des micro-entrepreneurs aux URSSAF afin de fiabiliser les régularisations ; le précompte (ou retenue à la source) d'ici 2027 des cotisations sociales des micro-entrepreneurs par les plateformes sans porter atteinte à leur statut d'indépendant. Autant de changements qui laissent augurer de faibles marges pour une possible fraude sociale de la part des intéressés.

5 - Ainsi, les redressements URSSAF ont été 50 % supérieurs à leur niveau de 2017. Les préjudices détectés et ainsi évités par les autres caisses de sécurité sociale ont été supérieurs de 25 % à leur niveau de la même année.

6 - Cf. évaluation du Haut conseil au financement de la protection sociale, février 2023.

7 - Cf. évaluation de la branche Famille, CNAF 2021.

8 - Cf. évaluation de la branche vieillesse, CNAV 2022.

9 - Aujourd'hui, un niveau élevé de sous-déclarations du chiffre d'affaires de ces travailleurs indépendants, lesquelles sont estimées à 800 M€ par an, induit non seulement une perte de recouvrement pour les finances sociales, mais aussi une moindre couverture sociale pour les travailleurs concernés, notamment pour les indemnités journalières et la retraite.

10 - Présidé par le ministre des Comptes publics, ce conseil rassemblera les administrations compétentes, des personnalités qualifiées, des experts indépendants et des parlementaires afin de s'assurer de la fiabilité des estimations produites en la matière.

11 - Cf. G. Attal, Communiqué de presse, 30 mai 2023, n° 880.

Pour autant, sans vouloir remettre en cause de telles mesures ni même discuter leur légitimité, ne risquent-elles pas de permettre aux agents de la branche recouvrement de la Sécurité sociale d'user, voire d'abuser, des moyens de pression dont ils disposent à l'égard des cotisants ? Il est vrai que le renforcement des mesures de contrôle pose nécessairement la question de la marge de manœuvre laissée aux acteurs économiques pour organiser leurs activités et rémunérer leurs collaborateurs (salariés ou non)¹². Dans le même temps, il convient sans doute de s'inquiéter d'une technicité accrue de la norme sociale. L'insécurité juridique qui pèse sur les entreprises en matière de recouvrement des cotisations et contributions sociales, ainsi que dans le contentieux qui souvent l'accompagne, n'est un secret pour personne. Si des travaux initiés par le ministère des Finances publiques ont tenté d'y remédier¹³, il convient d'admettre que cela a été vain¹⁴. La formule « risque URSSAF » est désormais très répandue auprès des entreprises françaises¹⁵, lesquelles appellent de leurs vœux une confiance renouvelée avec les organismes chargés du recouvrement¹⁶. À défaut, tous les acteurs du système social y perdront, y compris l'État. D'ailleurs, il est intéressant de constater comment, pour soutenir les entreprises confrontées à cette complexité du droit de la sécurité sociale, les pouvoirs publics ont dû aménager à leur attention un véritable « droit à l'erreur »¹⁷.

Pour l'heure, et en attendant une simplification de la matière qui tarde à venir, un juste équilibre et une nécessaire frontière se doivent d'être trouvés entre la légitime lutte contre la fraude sociale (1) et une possible optimisation sociale pour les entreprises (2).

1- Légitimité de la lutte contre la fraude sociale

Le renforcement des moyens de lutte contre la fraude sociale ne constitue pas une nouveauté. La formule est déjà ancienne et nombreux sont les plans qui ont été annoncés dans ce domaine avant d'être réalisés avec plus ou moins de succès¹⁸. Mais il faut admettre qu'un réel besoin existe encore en la matière¹⁹. Les chiffres précédemment énoncés au sujet de la fraude sociale, appréhendée sous tous ses aspects, en disent long sur le chemin restant à parcourir. De sorte qu'il n'est pas surprenant de voir le Gouvernement annoncer une hausse des moyens mis en œuvre pour accentuer la lutte.

Dans le cadre des prochaines conventions d'objectifs et de gestion conclues avec les caisses de sécurité sociale, les effectifs dédiés à la lutte contre la fraude devraient être augmentés de 1 000 équivalents temp-plein (ETP) d'ici 2027, ceci représentant une augmentation programmée de 20 % des personnels déjà dédiés à ces missions. Ces effectifs viendront en complément des 450 cyber-enquêteurs dotés de prérogatives de police judiciaire. Un grand plan de modernisation des systèmes d'information des caisses de sécurité sociale devrait également être financé à hauteur de 1 Md€ de crédits d'investissement sur le quinquennat, de tels investissements permettant notamment aux CAF de recouvrer jusqu'à 5 années de versements indus en cas de fraude. Indépendamment des nouveaux moyens à venir, un Conseil de l'évaluation des fraudes fiscales et sociales présidé par le ministre des Comptes

12 - K. Meiffret, *La fraude en droit de la protection sociale*, éd. PUAM 2018.

13 - O. Fouquet, *Cotisations sociales, cotisations fiscales : même combat* : Dr. soc. 2009, p. 320. – V. aussi, Ph. Coursier et Th. Wanecq, *Rapport du groupe de travail Fouquet II. Il faut stabiliser la norme, sécuriser les relations avec les URSSAF et prévenir les abus* : Gaz. Pal. 2008, n° 225, n° spécial « Dr. prot. sociale », p. 4.

14 - Ph. Coursier et D. Coleu, *Tourmente et dérives en matière de droit des cotisations. Vers une déconstruction du droit des cotisants ?* : Dr. soc. 2009, p. 81.

15 - Ph. Coursier et D. Coleu, *Droits et obligations des cotisants après le « rapport Fouquet II »* : Dr. soc. 2010, p. 202.

16 - V. déjà en ce sens, V. Ravoux, D. Coleu et Ph. Coursier, *La convention labellisée RSE-URSSAF... vers un groupe de travail « Fouquet III » ?* : JCP S 2011, 1148.

17 - Ph. Coursier et B. Platel, *Le droit à l'erreur et ses incidences face à l'URSSAF, Projet de loi AN 26 juin 2018* : JCP S 2018, 1241. – V. aussi, M. Keim-Bagot, *Droit à l'erreur : le choc de confiance ?* : Dr. soc. 2019, p. 755. – Ph. Coursier, *Précisions concernant le droit à l'erreur vis-à-vis de l'URSSAF* : JCP S 2019, act. 399.

18 - V. par ex., M. Del Sol, *LFSS pour 2008 : la lutte contre la fraude en matière sociale* : JCP S 2008, 1057 ; *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2010 : mesures de contrôle et de lutte contre la fraude* : JCP S 2010, 1005 ; *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2011 : mesures relatives au recouvrement, au contrôle et à la lutte contre la fraude* : JCP S 2011, 1019 ; *LFSS pour 2012 : mesures relatives au recouvrement, au contrôle et à la lutte (page : 36) contre la fraude* : JCP S 2012, 1019 ; *Échanges d'informations entre acteurs de la lutte contre la fraude. Les progrès tenant aux lois de financement de la sécurité sociale* : Dr. soc. 2014, p. 911 ; *Protéger les finances sociales* : Dr. soc. 2020, 960.

19 - Ainsi, doit être lancé dès la rentrée de septembre 2023 un « programme national de contrôle des arrêts de travail » qui visera à mieux repérer les fausses déclarations d'accident du travail, notamment celles qui sont « vendues » sur des réseaux sociaux, ainsi que les prescripteurs atypiques. Dans le cadre des contrôles réalisés par l'assurance maladie notamment pour la prise en charge du « 100 % Santé », les coopérations avec les complémentaires santé seront renforcées. En cas de fraude, outre le barème de sanctions financières durci depuis la LFSS 2023, les professionnels de santé devraient prochainement rembourser les cotisations sociales prises en charge pour leur compte par l'assurance maladie, comme les employeurs remboursent les exonérations sociales dont ils ont bénéficié en cas de travail illégal. Cette mesure qui pourrait concerner 300 dossiers par an, devrait normalement faire l'objet d'un article dans le PLFSS 2024.

publics devrait être installé dès cet été afin de réunir les administrations compétentes ainsi que des personnalités qualifiées, des experts indépendants et des parlementaires pour s'assurer de la fiabilité des estimations produites. De même, la mission interministérielle de coordination anti-fraude, créée en 2020, assurera auprès du ministre des Comptes publics un rôle de suivi de l'exécution de la feuille de route de lutte contre les fraudes aux finances publiques et d'alerte sur l'atteinte des objectifs.

Mais ceci s'accompagne également d'une multiplication des croisements de données et du renforcement des contrôles pour résorber les fraudes aux prestations sociales²⁰. Selon la volonté du Gouvernement, les caisses de sécurité sociale pourront prochainement accéder à de nouvelles données pour améliorer l'efficacité de leurs contrôles²¹. Sont ainsi visées les données de voyage du fichier *Passenger Name Record* (PNR) pour contrôler la condition de résidence en France, les données bancaires du fichier FICOPA pour vérifier automatiquement l'identité bancaire des allocataires de prestations ainsi que les données des préfectures pour interrompre le versement de prestations à des étrangers dont le titre de séjour aurait été retiré, notamment pour des motifs d'ordre public. En outre, la condition de résidence en France pour bénéficier des prestations familiales, des aides au logement et des minima sociaux sera harmonisée à 9 mois par an par une disposition qui sera présentée dans le PLFSS 2024. Enfin, le Gouvernement souhaite mieux associer les assurés sociaux par leur vigilance aux politiques de lutte contre la fraude en matière de santé. Dès la fin de l'année 2023, le site de l'assurance maladie permettra de déposer un signalement en cas d'usurpation d'identité ou de surfacturation de soins, de tels signalements devant normalement aider à mieux cibler les contrôles sur les prescripteurs hors norme et les risques d'usurpation d'identité. Avant 2025, chaque intéressé sera susceptible de recevoir sur son smartphone, *via* l'application Ameli, un texto ou un courriel visant à l'informer de frais de santé facturés en son nom, en commençant par les centres de soins dentaires et ophtalmologiques.

En matière de fraude aux cotisations, l'objectif clairement affiché par le nouveau plan gouvernemental est de porter un coup d'arrêt au développement des sociétés éphémères qui organisent leur insolvabilité pour échapper au recouvrement social et fiscal²², en même temps que de développer un certain nombre d'actions fortes pour lutter contre le travail illégal et rétablir les droits des travailleurs qui en sont victimes. A cet effet, les procédures de transmission universelle de patrimoine et de liquidation amiable des sociétés devraient être réformées pour éviter leurs détournements et autoriser l'intervention des créanciers publics avant la disparition des dettes sociales ou le transfert des actifs à l'étranger. L'idée en effet est qu'après détection d'un cas de travail dissimulé, les URSSAF transmettent systématiquement aux organismes de protection sociale les données permettant de rétablir les droits des travailleurs. Dans l'ambiance particulièrement tendue autour de la réforme des retraites, il est précisé que les droits à pension des intéressés pourront ainsi être reconstitués. Dans tous les cas, la finalité poursuivie par de telles mesures « anti-fraude aux cotisations » ne saurait être contestée. Derrière la triche aux cotisations se cache un monumental gâchis pour les travailleurs concernés, lesquels comptent non seulement des droits nécessairement diminués, mais aussi des conditions incomplètes pour permettre l'ouverture à certaines prestations, notamment en matière de retraite²³. Dès lors il n'est pas surprenant que les pouvoirs publics souhaitent actionner, non sans quelques difficultés²⁴, toutes les branches du droit pour mettre fin à de telles dérives. Dans le domaine agricole, il est ainsi prévu de renforcer les échanges d'informations entre les caisses de la mutualité sociale agricole et les plateformes délivrant les autorisations de travail des salariés saisonniers pour renforcer la lutte contre les filières de main-d'œuvre clandestine dans le secteur rural.

20 - Afin de renforcer la sécurisation du numéro de sécurité sociale et éviter les fraudes liées aux cartes Vitale, il a également été annoncé le lancement d'une mission de préfiguration pour examiner la fusion entre la carte nationale d'identité et la carte vitale... mais il y a très peu de chance que cette idée prospère dans la mesure où les notions d'« assuré social » et de « Français » ne coïncident pas (CSS, art. L. 111-1 et s. - V. aussi, CSS, art. L. 115-6).

21 - V. sur cette question, Défenseur des droits, rapport, 6 sept. 2017, *Lutte contre la fraude aux prestations sociales : à quel prix pour les droits des usagers* : JCP S 2017, act. 248. - V. aussi, A. Bourdenx, *Lutte contre la fraude sociale versus droit au respect de la vie privée (à propos de la censure partielle du droit de communication des organismes de sécurité sociale par le Conseil constitutionnel)* : Dr. soc. 2020, p. 259.

22 - A titre illustratif, il est précisé par l'auteur du plan que depuis la crise liée à la Covid-19, l'URSSAF Ile-de-France a détecté près de 100 M€ de préjudice financier du fait de ces sociétés éphémères, des dispositions législatives devant être préparées afin de l'éviter.

23 - V. sur la mise en jeu de la responsabilité de l'employeur pour « perte de chance » dans de tels cas, Cass. soc., 16 mai 2018, n° 16-27.318 : *JurisData* n° 2018-008570 ; JCP S 2018, 1212, note O. Anfray et B. Harlé. - Rappr. Cass. soc., 18 mai 2011, n° 09-42.741 : *Bull. civ. V.*, n° 119. - Cass. soc., 16 avr. 2008, n° 06-44.361 : inédit.

24 - P. Morvan, *Ordre et confusion des sources réprimant la fraude sociale* : Dr. soc. 2014, p. 878. - Rappr. P. Ramackers, *Le rôle des Direccte dans la lutte contre la fraude en matière sociale. La recherche et le constat des infractions en matière de travail illégal (C. trav., art. L. 8271-1) par l'inspection du travail : un exemple d'enquête* : Dr. soc. 2014, p. 898.

2- Légitimité non moins grande de l'optimisation sociale

Loin d'être un tabou, la question de l'optimisation sociale se doit d'être abordée sans retenue dans la mesure où elle constitue un levier important de la compétitivité de certaines entreprises françaises²⁵. Même si les pouvoirs publics voient souvent d'un mauvais œil certains modes d'organisation ou montages juridiques auxquels ces dernières peuvent se livrer²⁶, il convient de ne pas les condamner par avance²⁷. N'oublions pas que la performance des entreprises se trouve nécessairement impactée par le poids des cotisations et contributions sociales mises à leur charge²⁸. Sous réserve du cas particulier des bas salaires²⁹, il est vrai que la présence des charges sociales a pour effet de doubler le coût du travail salarié³⁰. Demain, faudra-t-il condamner les entreprises qui chercheront à réduire leur main d'œuvre en recourant exclusivement à la robotique et, plus encore, à l'intelligence artificielle ? La compétitivité des entreprises – laquelle est étroitement liée au régime concurrentiel dans lequel celles-ci s'affrontent ou s'allient – est profondément inscrite dans leur « ADN entrepreneurial ». Les en priver serait, selon nous, tout simplement criminel à leur égard³¹.

Confrontées aux réalités de notre système social, les entreprises sont donc contraintes d'opérer des ajustements stratégiques permanents qui relèvent parfois d'une véritable quête d'optimisation sociale³². Au lieu de se développer, elles s'orientent très souvent vers un certain sous-dimensionnement de leurs structures ou encore vers la sous-traitance, cette tendance devant également s'apprécier dans un contexte général de charges publiques assez défavorable. C'est précisément cette dernière circonstance qui a conduit les pouvoirs publics à réagir en introduisant dans le Code de la sécurité sociale une possible action de la part des URSSAF fondée sur la notion d' « abus de droit³³ ». Initialement issu de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008³⁴, avant d'être renforcé dans sa teneur par la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification du droit et d'allègement des procédures, l'article L. 243-7-2 dudit code prévoit aujourd'hui qu' « afin d'en restituer le véritable caractère, les organismes mentionnés aux articles L. 213-1 et L. 752-1 sont en droit d'écarter, comme ne leur étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes aient un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'aient pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle auxquelles le cotisant est tenu au titre de la législation sociale ou que le cotisant, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles³⁵ ».

Si dans un premier temps les inspecteurs chargés du recouvrement ont hésité à faire usage de ce texte³⁶, le nombre de contentieux portant sur ce texte démontre qu'ils en font désormais un usage plus grand. Or, dans la mesure où son emprunt procure aux URSSAF des prérogatives de puissance publiques élargies, le texte organise un certain nombre de garanties pour les cotisants. Ainsi, « en cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le

25 - V. sur la question de la compétitivité des entreprises, Ph. Coursier *in* L'entreprise et le financement de la protection sociale, coll. Travaux/Planète social, LexisNexis 2023, p. 1 et s. – Rapp. D. Coleu, *Quelle(s) optimisation(s) pour l'assiette des cotisations* : *Gaz. Pal.* 2013, n° 229, p. 11.

26 - V. par ex., DGT (entretien), *Nouveau régime du détachement transnational de travailleurs : la fin de l'optimisation sociale* et du dumping social ? : *JCP S* 2021, act. 48.

27 - Ph. Gros, *L'optimisation de l'assiette des cotisations : quel rôle pour l'avocat ou le conseil ?* : *Gaz. Pal.* 2013, n° 229, p. 13.

28 - V. par ex., l'intéressante étude de J.-P. Jouyet, *Le poids des prélèvements obligatoires sur le développement des entreprises* : *Dr. soc.* 1990, 275. – V. plus récemment, Ph. Coursier (ss dir.), préf. B. Teyssié, *L'entreprise et le financement de la protection sociale*, coll. Travaux Planète social, LexisNexis 2023.

29 - L'entreprise qui occupe des salariés ayant une rémunération inférieure ou égale à 1,6 x le SMIC (soit 2 734,85 € bruts par mois) bénéficie d'un abattement sur l'assiette des cotisations, variable selon le montant précis du salaire entre 40 % et 100 %, conduisant à une réduction de charges les concernant, appelée « réduction Fillon ». En revanche, les taux de cotisations et de contributions sociales applicables restent ceux de droit commun (V. sur ce dispositif, CSS, art. L. 241-13 et D. 241-7. – V. aussi, D. n° 2022-1700, 28 déc. 2022 : *JO* 30 déc.).

30 - Ce constat est aisé si l'on compare le « salaire net », effectivement perçu par le salarié, avec le coût global de ce même salaire pour l'employeur, et ce, totalité des charges incluses. Mais, par-delà le coût immédiat par salarié déjà présent dans l'entreprise, cet impact économique a également pour effet d'entraver les possibilités de développement de l'entreprise lorsqu'il faut procéder à de nouvelles embauches.

31 - V. sur cette délicate question, Ph. Coursier (ss. dir.), *L'entreprise et le financement de la protection sociale*, coll. Travaux/Planète social, LexisNexis 2023.

32 - M. Bunel, C. Emond et Y. L'Horty, *Évaluer les réformes des exonérations générales de cotisations sociales* : *Rev. OFCE* 2012/7, n° 126, p. 57.

33 - V. sur ce dispositif, J. Jacotot, *Le risque de redressement in L'entreprise et le financement de la protection sociale*, coll. Travaux/Planète social, LexisNexis 2023, n° 343 et s., p. 129 et s.

34 - L. n° 2007-1786, 19 déc. 2007, art. 108 : *JO* 21 déc.

35 - CSS, art. L. 243-7-2, al. 1^{er}.

36 - J. Barthélémy, *L'abus de droit en matière sociale* : *Regards* 2015, n°47, pp. 249-256.

fondement du premier alinéa, le litige est soumis, à la demande du cotisant, à l'avis du comité des abus de droit. Les organismes de recouvrement peuvent également, dans les conditions prévues par l'article L. 225-1-1, soumettre le litige à l'avis du comité. Quel que soit l'avis rendu par le comité, les organismes de recouvrement supportent la charge de la preuve en cas de réclamation³⁷ ». Pour le surplus, « un décret en Conseil d'État détermine les modalités d'application du présent article, notamment la composition, l'organisation et le fonctionnement du comité des abus de droit³⁸ », lequel non seulement impose à l'organisme de suivre une procédure décisionnelle particulière, mais offre également au cotisant une voie de recours devant le comité d'abus de droit, laquelle est strictement encadrée mais accompagnée d'une phase contradictoire³⁹. Par ailleurs, le décret stipule que si le cotisant a formé un recours préalable administratif, devant la commission de recours amiable, portant réclamation sur la décision de redressement prise dans le cadre de la même procédure que celle qui a donné lieu à la saisine du comité des abus de droit, ladite commission doit différer son avis ou sa décision dans l'attente de l'avis du comité⁴⁰.

La Cour de cassation veille au respect scrupuleux par les URSSAF de la procédure qui s'impose en cas de recours à l' « abus de droit », d'autant que son usage « entraîne l'application d'une pénalité égale à 20 % des cotisations et contributions dues⁴¹ ». Selon elle, est nécessairement obligatoire la mise en œuvre par l'URSSAF de la procédure spécialement dédiée à l'abus de droit et ce, dès que l'organisme chargé du recouvrement constate dans le cadre d'un contrôle qu'un acte du cotisant est susceptible d'être constitutif d'un abus de droit, y compris lorsque ce dernier est invoqué de façon implicite. Ainsi, lorsque l'organisme de sécurité sociale écarte un acte juridique dans les conditions ci-dessus, il se place nécessairement sur le terrain de l' « abus de droit » qui l'oblige à se conformer à la procédure prévue par le texte précité et les articles R. 243-60-1 et R. 243-60-3 du Code de la sécurité sociale et qu'à défaut de ce faire, les opérations de contrôle et celles, subséquentes, de recouvrement sont entachées de nullité⁴². A raison, et malgré le fait que les URSSAF se heurtent à la problématique de l'effectivité du recours au comité des abus de droit depuis que le mandat de ses membres a pris fin le 12 janvier 2015, sans avoir été renouvelé⁴³, la Cour de cassation confère aux contraintes procédurales une portée maximale, ce qui permet la contestation des redressements au cours desquels les organismes de recouvrement ont fait une application, y compris implicite, du texte⁴⁴. Ainsi, elle considère qu'est irrégulière la procédure de redressement lorsque l'URSSAF s'est placée, même implicitement⁴⁵, sur le terrain de l'abus de droit en écartant des actes litigieux en raison de leur caractère fictif, sans mettre en mesure la personne contrôlée de saisir le comité des abus de droit⁴⁶.

A l'inverse, la Cour de cassation considère que la divergence d'appréciation sur les règles d'assiette des cotisations n'est pas au nombre des contestations susceptibles de donner lieu à la procédure d'abus de droit prévue par l'article L. 243-7-2 du Code de la sécurité sociale⁴⁷. Néanmoins, même dans cette hypothèse, la deuxième Chambre civile reste attentive aux droits du cotisant. Ainsi, elle est venue au soutien d'une entreprise à laquelle l'URSSAF avait reprochée d'avoir exclu la valeur de biens transférés dans un autre État membre de l'Union européenne alors que ceux-ci figuraient initialement dans l'assiette de la contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S). Celle-ci ne pouvant être déduite de cette assiette que lorsque ces biens ne sont pas destinés à être vendus dans l'autre État membre ou ont été réacheminés en France sans avoir été vendus, l'organisme chargé du recouvrement a considéré qu'à défaut d'indiquer *ab initio* que les biens litigieux transférés dans un pays de l'Union européenne ne sont pas destinés à être vendus, il était impossible de déduire leur valeur de l'assiette de la C3S, cette dernière

37 - CSS, art. L. 243-7-2, al. 2.

38 - CSS, art. L. 243-7-2, al. 2. – Rappr. CSS, art. R. 243-60-3.

39 - CSS, art. R. 243-60-3, II à IV.

40 - CSS, art. R. 243-60-3, V.

41 - CSS, art. L. 243-7-2, al. 4.

42 - Cass. 2^e civ., 18 févr. 2023, n^{os} 21-18.322, 21-17.207 et 21-11.600, 3 arrêts FS-B : *JurisData* n^{os} 2023-001844, 2023-001847 et 2023-001852 ; *Dr. soc.* 2023, p. 352, note I. Beyneix ; *JCP S* 2023, 1077, note B. Dorin. – V. arrêts *in* encadré ci-après.

43 - Dans une réponse ministérielle du 7 avril 2020, le Gouvernement a indiqué qu'il allait « solliciter les institutions composant le comité afin d'en nommer à nouveau les membres », mais aucun nouvel arrêté de nomination n'a encore été publié (Cf. Rép. min. à QE n^o 13983 : *JOAN*, 7 avr. 2020, p. 2636).

44 - *Ibid.* - Rappr. en matière fiscale, CE, ass. plén., 21 juill. 1989, req. n^o 59970, Bendjador.

45 - V. en ce sens, Avis de Mme Tuffreau, Avocate générale référendaire, *in* Cass. 2^e civ. 16 févr. 2023, n^o 21-17.207 et Cass. 2^e civ. 16 févr. 2023, n^{os} 21-11.600 et 21-12.005.

46 - Cass. 2^e civ., 16 févr. 2023, n^o 21-11.600 FS-B : *JurisData* n^o 2023-001852 ; *JCP S* 2023, 1117, note A. Bugada. – V. arrêt *in* encadré ci-après.

47 - Cass. 2^e civ., 12 oct. 2017, n^o 16-21.469 : *JurisData* n^o 2017-019906 ; *JCP S* 2017, 1395, note Th. Tauran.

devant être réglée à charge d'être remboursée si finalement le bien n'était pas vendu, ce aux termes d'un arrêt de la CJUE C-39/17 du 14 juin 2018⁴⁸. Or, telle n'est pas la solution retenue par la Cour de cassation qui « *retient que le remboursement des contributions sur le fondement de l'article L. 243-6 du code de la sécurité sociale ne s'apparente pas à cette déduction (...) relève ensuite que les correctifs de TVA ne s'appliquent pas aux biens transférés qui ont été réacheminés dans l'État membre d'origine sans avoir été vendus (...) en déduit que la réglementation dont se prévaut l'URSSAF pour justifier son redressement ne remplit pas la condition visée par la CJUE*⁴⁹ ». Dès lors, elle décide d'annuler le redressement au motif « *que l'URSSAF a procédé à l'assujettissement litigieux sans permettre au cotisant de déduire de l'assiette de la C3S la valeur des biens qui ne sont pas destinés à être vendus dans l'État membre où ils ont été transférés ni celle des biens qui ont été réacheminés dans l'État membre d'origine sans avoir été vendus, la cour d'appel a, sans dénaturer les conclusions des parties ni méconnaître les règles de preuve, légalement justifié sa décision*⁵⁰ ». Il est permis de déceler dans une telle décision bien des discussions à venir sur les conditions non de forme mais de fond d'une invocation par les URSSAF de la notion d'abus de droit. A suivre donc.

Philippe Coursier

48 - CJUE, 14 juin 2018, aff. C-39/17 : *Rec.* 2018, p. 438.

49 - Cass. 2^e civ., 16 févr. 2023, n° 21-14.237 : publié au *Bull. civ.* - V. arrêt *in* encadré ci-après.

50 - *Ibid.*

**Cass. 2^e civ., 16 févr. 2023, pourvoi n° 21-17.207
(arrêt n° 165 FS-B : publié au Bull. civ.)**

La Cour,
(...)

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Toulouse, 26 mars 2021), à la suite d'un contrôle portant sur les années 2013 à 2015, l'URSSAF de Midi-Pyrénées (l'URSSAF) a notifié à la société anonyme sportive professionnelle [9] (la société) une lettre d'observations

du 14 octobre 2016, puis une mise en demeure du 22 décembre 2016.

2. La société a saisi d'un recours une juridiction chargée du contentieux de la sécurité sociale.

Examen des moyens

Sur le premier moyen

Enoncé du moyen

3. La société fait grief à l'arrêt de rejeter son recours, alors :

« 1° / qu'en vertu de l'article R. 243-59, premier alinéa, du Code de la sécurité sociale, tout contrôle effectué en application de l'article L. 243-7 du même code est précédé de l'envoi par l'organisme chargé du recouvrement des cotisations d'un avis adressé à l'employeur ; que l'absence d'une mention non prévue par le code de la sécurité sociale au sein de l'avis de contrôle entraîne la nullité du redressement mis en œuvre dès lors que cette situation constitue intrinsèquement une violation des droits de la défense du cotisant ; que selon les articles L. 225-1-1 quinquies et D. 213-1-2 du code de la sécurité sociale, l'ACOSS peut requérir des URSSAF qu'elles opèrent des actions concertées de contrôle et de recouvrement ; que par application combinée de ces textes, l'avis adressé à l'employeur préalablement au contrôle doit

préciser qu'il est engagé dans le cadre d'un contrôle concerté décidé par l'ACOSS en vertu de l'article L. 225-1-1 du Code de la sécurité sociale lorsque c'est le cas ; que la société a invoqué, dans ses conclusions d'appel, l'irrégularité de l'avis de contrôle et, subséquemment, la nullité des opérations de contrôle et de redressement, dès lors que cet avis ne mentionnait pas que le contrôle avait été diligenté dans le cadre d'un contrôle concerté et ne visait pas l'article L. 225-1-1 du Code de la sécurité sociale ; que pour écarter ce moyen la cour d'appel a retenu que, bien qu'il ne fasse mention

ni d'un contrôle concerté ni de l'article L. 225-1-1 du Code de la sécurité sociale, l'avis de contrôle comprenait les mentions explicitement visées à l'article R. 243-59 du Code de la sécurité sociale, qu'il « précise la nature des documents et éléments chiffrés concernés par les opérations de vérification, rappelle la possibilité d'assistance par un conseil de son choix et fait état de la charte du cotisant en indiquant le site où elle peut être consultée » et que « la circonstance qu'il ne fasse pas mention que le contrôle s'inscrit dans le cadre d'un contrôle concerté, décidé par l'agence centrale des organismes de sécurité sociale, est sans incidence sur le respect des droits de la défense dès lors que la nature du contrôle et la procédure de contrôle en elle-même sont en tout état de cause identiques » ; qu'en statuant ainsi quand l'obligation de motivation conforme de l'avis de contrôle, qui est d'ordre public, est méconnue en présence, comme en l'espèce, d'un avis n'informant pas le cotisant que le contrôle dont il fait l'objet est mis en œuvre dans le cadre d'un contrôle concerté décidé par l'ACOSS, ce peu important que la mention dans l'avis du caractère concerté du contrôle ne soit pas expressément visée par l'article R. 243-59 du Code de la sécurité sociale, la cour d'appel a violé les articles L. 225-1-1, R. 243-59 et D. 213-1-2 du Code de la sécurité sociale pris en leur version applicable, ensemble l'article 6 § 1 de la CESDH ;

2° / que l'avis adressé à l'employeur préalablement au contrôle doit préciser qu'il est engagé dans le cadre d'un contrôle concerté décidé par l'ACOSS en vertu de l'article L. 225-1-1 du Code de la sécurité sociale lorsque c'est le cas ; que l'irrégularité des documents exigés lors de la procédure de redressement entache la procédure de redressement de nullité, sans que le cotisant n'ait à démontrer l'existence d'un grief ; que la société a invoqué, dans ses conclusions d'appel, l'irrégularité de l'avis de contrôle et, subséquent, la nullité des opérations de contrôle et de redressement, dès lors que l'avis qui lui a été adressé ne mentionnait pas que le contrôle avait été diligenté dans le cadre d'un contrôle concerté et ne visait pas l'article L. 225-1-1 du Code de la sécurité sociale ; que pour écarter ce moyen la cour d'appel a encore retenu que l'avis de contrôle a été adressé « dans un délai suffisant pour lui permettre d'organiser sa défense y compris en prenant attache, si elle le juge utile, avec [8], avisée un mois au préalable de l'existence d'un contrôle concerté, de la période concernée par le contrôle », que « [8] ayant été informée un mois auparavant, par l'agence centrale des organismes de sécurité sociale, de l'inscription au plan national des URSSAF pour 2016 de contrôles concertés pour les clubs de rugby du Top 14 et de la désignation de l'URSSAF Midi-Pyrénées pour « piloter » ce contrôle, ce dernier s'inscrit dans le cadre d'un respect loyal des droits de la défense » et que « la société... a bien eu la possibilité, si elle l'estimait utile, de se concerter avec les autres clubs de rugby professionnel, pour organiser sa défense préalablement à la première visite de l'inspecteur du recouvrement » ; qu'en statuant ainsi cependant que l'obligation de motivation conforme de l'avis de contrôle est d'ordre public en ce qu'elle conditionne le respect des droits de la défense du cotisant de sorte que sa mise en œuvre est impérative à peine de nullité du redressement subséquent sans que ne soit exigée la preuve d'un préjudice en découlant pour le cotisant, ce dont il résulte que l'URSSAF avait l'obligation de préciser dans l'avis que le contrôle était mis en œuvre dans le cadre d'un contrôle concerté quelle que soit l'information donnée parallèlement par l'URSSAF à [8], la cour d'appel a violé les articles L. 225-1-1, R. 243-59 et D. 213-1-2 du Code de la sécurité sociale, ensemble l'article 6 § 1 de la CESDH. »

Réponse de la Cour

4. L'article R. 243-59 du Code de la sécurité sociale n'exige pas que l'avis préalable qu'il prévoit mentionne le caractère concerté du contrôle.

5. Dès lors, c'est à bon droit que la cour d'appel, sans encourir les griefs du moyen, a dit que la circonstance que l'avis préalable ne fasse pas mention que le contrôle s'inscrivait dans le cadre d'un contrôle concerté, décidé par l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale, était sans incidence sur sa régularité.

Sur le troisième moyen

Enoncé du moyen

7. La société fait le même grief à l'arrêt, alors :

« 1° / qu'il résulte des articles 480 du Code de procédure civile et 1351, devenu 1355, du Code civil, que l'autorité de la chose jugée n'a lieu qu'à l'égard de ce qui a fait l'objet du jugement et a été tranché dans son dispositif ; que l'autorité de la chose jugée ne peut être invoquée qu'en cas de triple identité de parties, de cause et d'objet entre l'action définitivement jugée et la nouvelle demande ; que le jugement statuant sur un redressement distinct, ayant donné lieu à une lettre d'observations et une mise en demeure distinctes, ne statue pas sur le même objet et n'est donc revêtu d'aucune autorité de la chose jugée relativement aux redressements ultérieurs intervenus par lettre d'observations et lettre de mise en demeure distinctes et portant sur une autre période ; qu'en conséquence les observations pour l'avenir effectuées au titre d'une pratique lors d'un précédent redressement ne rendent pas le cotisant irrecevable à contester

le redressement infligé au titre de cette même pratique lors d'un contrôle ultérieur ; qu'en décidant au contraire que dès lors que la société avait fait l'objet d'une observation sur l'avenir dans une lettre d'observations du 25 septembre 2009 au titre de la requalification en contrat de travail de l'intervention du personnel médical et paramédical, elle était irrecevable à contester le chef de redressement n° 18 afférent à l'assujettissement et à l'affiliation au régime général du staff médical et paramédical au titre des années 2013, 2014 et 2015, la cour d'appel a violé les articles 480 du code de procédure civile et 1355 du Code civil ;

2° / que la notification à un cotisant d'une observation pour l'avenir, confirmée en justice, ne le rend pas irrecevable à contester en justice le redressement intervenu ultérieurement dans le cadre d'un contrôle URSSAF sur un même fondement ; qu'en décidant au contraire que dès lors que la société avait fait l'objet d'une observation sur l'avenir dans une lettre d'observations du 25 septembre 2009 au titre de la requalification en contrat de travail de l'interventions du personnel médical, elle était irrecevable à contester le chef de redressement n° 18 afférent à l'assujettissement et à l'affiliation au régime général du staff médical et paramédical au titre des années 2013, 2014 et 2015, la cour d'appel a violé les articles L. 244-2, L. 243-7 et L. 243-12-4 du Code de la sécurité sociale dans leur version applicable au jour de l'exigibilité des cotisations ;

3° / que les juges ne peuvent statuer sur le fond après avoir déclaré une action irrecevable ; qu'en l'espèce ayant déclaré la société irrecevable à contester le chef de redressement n° 18 afférent à l'assujettissement et à l'affiliation au régime général du staff médical et paramédical au titre des années 2013, 2014 et 2015, la cour d'appel ne pouvait, dans le même temps, statuer au fond et décider que le chef de redressement est justifié pour son entier montant compte tenu du lien de subordination existant entre le club et les intervenant médicaux et paramédicaux ; qu'en statuant comme elle l'a fait, la cour d'appel a en conséquence violé l'article 122 du Code de procédure civile ;

4° / que le lien de subordination est caractérisé par l'exécution d'un travail sous l'autorité d'un employeur, qui a le pouvoir de donner des ordres et des directives, d'en contrôler l'exécution et de sanctionner les manquements de son subordonné ; que pour déduire l'existence d'un tel lien de subordination entre le club de rugby et les intervenants médicaux et paramédicaux, la cour d'appel s'est bornée à relever « l'existence d'un service organisé par la société... au sein duquel interviennent des médecins, des masseurs-kinésithérapeutes et un ostéopathe », service coordonné par deux médecins salariés, que les intervenants médicaux et paramédicaux ont l'obligation d'être présents lors des matchs, que l'activité médicale est exercée dans les locaux du club avec les moyens et matériels du club, que les intervenants reçoivent des honoraires mensuels, l'existence d'une « hiérarchisation des intervenants », ainsi que « la cosignature des conventions d'honoraires » ; qu'en statuant ainsi par des motifs insusceptibles d'établir un pouvoir de direction, de contrôle et sanction du club de rugby à l'égard des intervenants médicaux et paramédicaux, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles L. 242-1, L. 311-2 et L. 311-11 du Code de la sécurité sociale et de l'article L. 1221-1 du Code du travail pris en leur version applicable à la date d'exigibilité des cotisations sociales ;

5° / que sont présumés ne pas être liés avec le donneur d'ordre par un contrat de travail dans l'exécution de l'activité donnant lieu à immatriculation ou inscription les personnes physiques immatriculées au registre du commerce et des sociétés, au répertoire des métiers, au registre des agents commerciaux ou auprès des URSSAF pour le recouvrement des cotisations d'allocations familiales ; que la société exposante faisait valoir, en l'espèce, que les intervenants médicaux et paramédicaux devaient se voir appliquer la présomption de non-salariat au regard de leur activité libérale en qualité d'indépendant inscrit auprès de l'URSSAF ; qu'en énonçant au contraire que « la circonstance que les autres médecins et intervenants paramédicaux disposent d'un cabinet médical ou paramédical avec une patientèle propre n'est pas exclusive de l'existence d'un lien de subordination lors de leurs participations au service de soins organisé au sein de la société alors que la présomption de non-salariat ne peut concerner que leur activité libérale dans leurs propres cabinets », cependant que dès lors que ces intervenant médicaux et paramédicaux avaient le statut d'indépendant inscrit auprès de l'URSSAF la présomption de non salariat devait s'appliquer peu important que leur activité se déroule ou non dans leur cabinet médicaux, la cour d'appel a violé, par refus d'application, les articles L. 8221-6 I 3° et L. 8221-6-1 du Code du travail. »

Réponse de la Cour

8. Selon l'article L. 8221-6, I, du code du travail, dans sa rédaction applicable à la date d'exigibilité des cotisations et contributions litigieuses, les personnes physiques, dans l'exécution de l'activité donnant lieu à immatriculation aux registres ou répertoires que ce texte énumère, sont présumées ne pas être liées avec le donneur d'ordre par un contrat de travail. L'existence d'un contrat de travail peut toutefois être établie lorsque ces personnes fournissent des prestations dans des conditions qui les placent dans un lien de subordination

juridique permanente à l'égard du donneur d'ordre.

9. Le lien de subordination est caractérisé par l'exécution d'un travail sous l'autorité d'un employeur qui a le pouvoir de donner des ordres et des directives, d'en contrôler l'exécution et de sanctionner les manquements de son subordonné, le travail au sein d'un service organisé pouvant constituer un indice du lien de subordination lorsque l'employeur détermine unilatéralement les conditions d'exécution du travail.

10. L'arrêt relève qu'il résulte des constatations des inspecteurs de recouvrement que le docteur [J], médecin généraliste, qui a sous sa responsabilité les différents intervenants en charge du suivi médical des sportifs de l'équipe professionnelle, est, à ce titre, directement rattaché à la direction générale de la société, qu'il cosigne avec le président de la société les conventions d'honoraires des intervenants paramédicaux et a été embauché en qualité de salarié à compter de la saison sportive 2014/2015 en vue d'occuper les mêmes fonctions que celles qui lui étaient dévolues lors des saisons sportives précédentes, que seul M. [M] a été déclaré en qualité de salarié sur cette période, qu'à compter de la saison 2014/2015, M. [E] a été engagé comme salarié, en sa qualité de masseur-kinésithérapeute, préparateur physique et coordinateur des services médicaux et sportifs de l'équipe professionnelle, que le docteur [J] participe à la coordination de l'ensemble des activités des autres membres du staff encore rémunérés en honoraires.

11. L'arrêt ajoute que le règlement de la Ligue nationale impose aux clubs la présence de l'encadrement médical pendant les entraînements et les matchs, que l'activité médicale et paramédicale est exercée dans les locaux du club où évoluent les joueurs et comprend également la couverture des matchs tant à domicile qu'à l'extérieur, les « mises au vert », les « décrassages » ainsi que les stages, que les moyens matériels et produits consommables nécessaires et suffisants aux actes médicaux et paramédicaux sont directement et intégralement pris en charge par le club et qu'il en est de même des frais de déplacement nécessaires au bon déroulement de l'activité des intéressés, que le staff médical et paramédical est rémunéré mensuellement selon un forfait en application d'une convention conclue lors de chaque saison sportive pour une durée de douze mois, les intervenants médicaux n'établissant pas de feuille de soins nominative et ne percevant pas d'honoraires de clientèle, les montants forfaitaires perçus ayant été déclarés en tant qu'honoraires par chaque bénéficiaire au titre d'une activité libérale indépendante et non en tant qu'éléments d'une rémunération par la société au titre d'une activité salariée.

12. L'arrêt précise que les constatations des inspecteurs sont de même nature que celles faites dans le cadre de l'observation pour l'avenir contenue dans la lettre d'observations du 25 septembre 2009, les docteurs [V] et [J] y étant mentionnés comme chargés du « management du service », et qu'elles mettent en évidence l'existence d'un service organisé par la société au sein duquel interviennent des médecins, des masseurs-kinésithérapeutes et un ostéopathe, que ce service est coordonné et organisé par le docteur [J], dans les liens d'un contrat de travail avec la société depuis la dernière année contrôlée.

13. De ces constatations et énonciations relevant de son pouvoir souverain d'appréciation des éléments de fait et de preuve débattus devant elle, la cour d'appel, sans encourir aucun des griefs du moyen, faisant ressortir l'existence d'un lien de subordination juridique permanente entre les intéressés et la société, en a exactement déduit que les sommes qui leur étaient versées étaient assujetties aux cotisations sociales.

14. Le moyen n'est, dès lors, pas fondé.

Mais sur le deuxième moyen, pris en sa première branche

Enoncé du moyen

15. La société fait le même grief à l'arrêt, alors :

« 1° / que selon l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale, dans sa version issue de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009, afin d'en restituer le véritable caractère, les URSSAF « sont en droit d'écarter, comme ne leur étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes aient un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'aient pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle auxquelles le cotisant est tenu au titre de la législation sociale ou que le cotisant, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles » ; qu'en cas de redressement fondé sur l'abus de droit reproché au cotisant l'URSSAF doit appliquer la procédure afférente ; qu'elle doit notamment, à la demande du cotisant et en cas de désaccord sur les rectifications, soumettre la procédure à l'avis du comité des abus de droit ; qu'en l'espèce, tel qu'il ressort des propres constatations de l'arrêt, le chef de redressement n° 6 infligé à la société tient à la prétendue manœuvre reprochée au club de rugby ayant consisté à rémunérer en partie l'un de

ses joueurs, M. [O] [H], sous la forme de versements d'honoraires pour droit à l'image à une société « en contrepartie de la prétendue exploitation de l'image individuelle du joueur » et ce afin, selon la lettre d'observations, « d'éviter le paiement des cotisations sociales sur la partie du salaire réglée sous forme de droits à l'image considérés comme des revenus mobiliers » ; que ce motif de redressement tiré du reproche fait au club de rugby d'avoir entenu « éviter le paiement des cotisations sociales » en contrepartie de la « prétendue exploitation de l'image individuelle » du joueur répond clairement à la définition de l'abus de droit tel que découlant de la loi ; qu'en écartant néanmoins l'application de cette procédure aux motifs impropres que « ces termes de la lettre d'observations ne sont pas de nature à induire que les inspecteurs du recouvrement ont retenu l'existence d'un acte fictif comme allégué par la société. Ils ne peuvent être interprétés comme signifiant que cet acte a pu n'être inspiré par aucun autre motif que celui d'éviter les cotisations et contributions sociales dues, puisque ce chef de redressement ne porte que sur le droit à l'image individuel d'un seul joueur (M. [O] [H]) et pour une seule année (2013). La référence aux droits éludés correspond donc en réalité au constat que les cotisations et contributions sociales n'ont pas été payées, ce qui est le cas de tout redressement, et que le seul qualificatif de « prétendue » est insuffisant pour permettre à la cour de considérer que les inspecteurs du recouvrement se sont placés sur le terrain d'un abus de droit pour procéder à ce chef de redressement, alors qu'ils ont ensuite développés un argumentaire, notamment en lien avec un précédent contrôle, qui doit être examiné lors de l'examen sur le fond de ce chef de redressement et qui est de nature à expliciter le qualificatif inapproprié utilisé au stade des constatations que la cour a reprises », la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations desquelles il ressortait que le chef de redressement était fondé sur la volonté de la société exposante « éviter le paiement des cotisations sociales » par l'entremise d'une « prétendue exploitation de l'image individuelle du joueur » ce qui correspond juridiquement à la définition de l'abus de droit du cotisant, a violé les articles L. 243-7-2 et R. 243-60-1 du Code de la sécurité sociale dans leur version applicable au litige. »

Réponse de la Cour

Vu les articles L. 243-7-2, R. 243-60-1 et R. 243-60-3 du Code de la sécurité sociale, dans leur rédaction applicable au litige :

16. Aux termes du premier de ces textes, afin d'en restituer le véritable caractère, les organismes mentionnés aux articles L. 213-1 et L. 752-1 sont en droit d'écarter, comme ne leur étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes aient un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'aient pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle auxquelles le cotisant est tenu au titre de la législation sociale ou que le cotisant, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

17. Lorsque l'organisme de sécurité sociale écarte un acte juridique dans les conditions ci-dessus, il se place nécessairement sur le terrain de l'abus de droit. Il en résulte qu'il doit se conformer à la procédure prévue par les textes susvisés et qu'à défaut de ce faire, les opérations de contrôle et celles, subséquentes, de recouvrement sont entachées de nullité.

18. L'arrêt relève que les inspecteurs du recouvrement ont considéré que le versement d'honoraires par la société à la société [7], en contrepartie de l'exploitation de l'image individuelle du joueur du club, constituait un complément de rémunération comme découlant de l'exécution normale du contrat de travail liant le joueur professionnel à la société. Il retient que les termes de la lettre d'observations ne sont pas de nature à induire que les inspecteurs du recouvrement ont retenu l'existence d'un acte fictif et ne peuvent pas être interprétés comme signifiant que cet acte a pu n'être inspiré par aucun autre motif que celui d'éviter les cotisations et contributions sociales dues. Il ajoute que la référence aux droits éludés correspond au constat que les cotisations et contributions sociales n'ont pas été payées, ce qui est le cas de tout redressement, et que le seul qualificatif de « prétendue exploitation de l'image individuelle du joueur » est insuffisant pour permettre de considérer que les inspecteurs du recouvrement se sont placés sur le terrain d'un abus de droit pour procéder au redressement, alors qu'ils ont ensuite développé un argumentaire sur le fond, notamment en lien avec un précédent contrôle.

19. En statuant ainsi, alors qu'elle constatait que l'organisme de recouvrement avait écarté la convention litigieuse au motif qu'elle avait pour seul objet d'éviter le paiement des cotisations sociales, ce dont il résultait qu'il s'était implicitement placé sur le terrain de l'abus de droit pour opérer le redressement, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations, a violé les textes susvisés.

Par ces motifs, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres griefs du pourvoi, la Cour :

Casse et annule, sauf en ce qu'il dit que la contrainte est régulière et valide l'observation pour l'avenir, l'arrêt rendu le 26 mars 2021, entre les parties, par la cour d'appel de Toulouse (...).

.....

**Cass. 2^e civ., 16 févr. 2023, pourvois joints n° 21-11.600 et 21-12.005
(arrêt n° 167 FS-B : publié au Bull. civ.)**

La Cour
(...)

1. En raison de leur connexité, les pourvois n° T 2111600 et G 2112005 sont joints.

Faits et procédure

2. Selon l'arrêt attaqué (Aix-en-Provence, 11 décembre 2020), à la suite d'un contrôle portant sur les années 2012 à 2014,

l'URSSAF de Provence-Alpes-Côte d'Azur (l'URSSAF) a notifié à la société [3] (la société) une lettre d'observations du 30 octobre 2015, suivie d'une mise en demeure du 29 décembre 2015.

3. La société a saisi d'un recours une juridiction chargée du contentieux de la sécurité sociale.

Examen des moyens

Sur les troisième, quatrième et cinquième moyens du pourvoi n° T 2111600 de la société et les deuxième et troisième moyens du pourvoi n° G 2112005 de l'URSSAF, ci-après annexés.

4. En application de l'article 1014, alinéa 2, du code de procédure civile, il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur ces moyens qui ne sont manifestement pas de nature à entraîner la cassation.

Sur le premier moyen du pourvoi n° G 2112005 de l'URSSAF

Énoncé du moyen

5. L'URSSAF fait grief à l'arrêt d'annuler le chef de redressement n° 27 « cotisation-rupture non forcée du contrat de travail Assujettissement démission, départ volontaire à la retraite », alors :

« 1° / que lorsque l'URSSAF considère que le comportement du cotisant procède de l'abus de droit, elle applique une pénalité de 20 % des cotisations et contributions dues, le cotisant ayant la faculté de saisir le comité des abus de droit en cas de désaccord ; qu'il appartient exclusivement à l'URSSAF, au vu des éléments qui lui sont soumis, de déterminer si elle souhaite se placer sur le terrain de la procédure d'abus de droit ou faire application du droit commun ; qu'en jugeant, en l'espèce, que l'URSSAF aurait dû appliquer la procédure d'abus de droit et ainsi permettre au cotisant de saisir le comité des abus de droit, quand il ressortait de ses constatations que l'URSSAF n'avait pas fait application de la pénalité de 20 % et ne s'était ainsi, délibérément, pas placée sur le terrain de l'abus de droit, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations, a violé les articles L. 243-7-2 et R. 243-60-3 du Code de la sécurité sociale en leur rédaction applicable au litige ;

2° / que la procédure d'abus de droit requiert que le cotisant puisse demander que le litige soit soumis à l'avis du comité des abus de droit ; que ce comité ne disposant plus de membres depuis le 12 janvier 2015, il n'est plus actif, si bien que la procédure d'abus de droit ne peut plus être mise en œuvre, l'URSSAF devant faire application du droit commun ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a observé qu'à défaut d'existence dudit comité, l'URSSAF devait renoncer à recourir à la notion d'abus de droit ; qu'en jugeant pourtant que le non-respect de la procédure applicable en matière d'abus de droit et l'application du droit commun par l'URSSAF devait entraîner l'annulation du chef de redressement n° 27, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations, en violation des articles L. 243-7-2 et R. 243-60-3 du Code de la sécurité sociale en leur rédaction applicable au litige. »

Réponse de la Cour

6. Aux termes de l'article L. 243-7-2 du Code de la sécurité sociale, afin d'en restituer le véritable caractère, les organismes mentionnés aux articles L. 213-1 et L. 752-1 sont en droit d'écarter, comme ne leur étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes aient un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'aient pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle auxquelles le cotisant est tenu au titre de la législation sociale ou que le cotisant, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

7. Lorsque l'organisme de sécurité sociale écarte un acte juridique dans les conditions ci-dessus, il se place nécessairement sur le terrain de l'abus de droit. Il en résulte qu'il doit se conformer à la procédure prévue par le texte précité et les articles R. 243-60-1 et R. 243-60-3 du Code de la sécurité sociale et qu'à défaut de ce faire, les opérations de contrôle et celles, subséquentes, de recouvrement sont entachées de nullité.

8. L'arrêt relève que, dans la lettre d'observations, l'inspecteur du recouvrement énonce qu'en l'état des informations recueillies au cours du contrôle, les procédures de licenciement présentées par l'entreprise à l'appui de l'exonération des cotisations et contributions de sécurité sociale d'une partie des indemnités versées lors du départ de nombreux salariés sont réputées fictives. Il retient qu'en faisant explicitement état du caractère fictif, non seulement des licenciements opérés mais des accords transactionnels conclus postérieurement, l'URSSAF se référait implicitement à la notion d'abus de droit en sorte qu'elle devait recourir à la procédure adéquate et informer le cotisant de la possibilité de saisir le comité des abus de droit. Il ajoute que l'URSSAF ne saurait se retrancher derrière l'absence de sanctions pour contester le recours à la notion d'abus de droit et que la circonstance qu'à l'époque du contrôle, les membres du comité des abus de droit n'avaient pas été nommés est inopérante et inopposable au cotisant. Il indique enfin qu'il appartenait à l'URSSAF de renoncer à recourir à cette notion si les dispositions législatives précisément adoptées pour assurer la protection des droits du cotisant s'avéraient impossibles à observer et que ces garanties n'ont pas été respectées.

9. De ces constatations et énonciations relevant de son pouvoir souverain d'appréciation des éléments de fait et de preuve débattus devant elle, la cour d'appel a pu déduire, peu important que l'URSSAF n'ait pas appliqué la pénalité égale à 20 %, prévue en cas d'abus de droit, que l'organisme de recouvrement, qui avait écarté les actes litigieux en raison de leur caractère fictif, s'était implicitement placé sur le terrain de l'abus de droit et que la procédure de redressement était irrégulière.

10. Le moyen, inopérant en sa seconde branche en ce qu'en ne se soumettant pas à la procédure prévue aux dispositions précitées, l'URSSAF ne pouvait se prévaloir du défaut de constitution du comité des abus de droit, n'est, dès lors, pas fondé pour le surplus.

Sur le premier moyen du pourvoi n° T 2111600 de la société

Énoncé du moyen

11. La société fait grief à l'arrêt de valider les autres chefs de redressement, alors que « *selon l'article L. 243-7-2 du Code de la sécurité sociale, dans sa version issue de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009, en cas de désaccord sur les rectifications notifiées au cotisant sur le fondement d'un abus de droit le litige doit être soumis, à la demande du cotisant, à l'avis du comité des abus de droit ; que la méconnaissance de cette procédure par les inspecteurs de l'URSSAF entache de nullité la procédure de redressement prise en son ensemble ; qu'en l'espèce la cour d'appel a constaté que l'URSSAF avait méconnu cette procédure ; qu'elle a cependant jugé que ce grief « ne saurait concerner que le chef de redressement n° 27 et non l'intégralité du redressement comme soutenu à tort par l'intimée » ; qu'en statuant ainsi cependant que la violation par les inspecteurs de l'URSSAF de la procédure d'ordre public instituée par l'article L. 243-7-2 du Code de la sécurité sociale, afférente à l'obligation de saisine pour avis du comité des abus de droit en cas de redressement fondé sur un abus de droit, entachait de nullité le redressement pris en son ensemble en ce qu'il avait porté atteinte aux droits de la défense de la société, la cour d'appel a violé les articles L. 243-7-2 et R. 243-60-1 du Code de la sécurité sociale dans leur version applicable au litige. »*

Réponse de la Cour

12. Il résulte de l'article L. 243-7-2 du Code de la sécurité sociale que la méconnaissance par l'organisme de recouvrement de la procédure qu'il prévoit n'emporte la nullité que du seul chef de redressement opéré sur le fondement de l'abus de droit.

13. Il s'ensuit que la cour d'appel a exactement décidé que l'inobservation de cette procédure n'entraînait l'annulation que du seul chef de redressement n° 27 fondé sur l'abus de droit.

14. Le moyen n'est, dès lors, pas fondé.

Sur le quatrième moyen du pourvoi n° G 2112005 de l'URSSAF

Énoncé du moyen

15. L'URSSAF fait grief à l'arrêt d'annuler le chef de redressement n° 23 « transactions suite à licenciement pour faute grave - Indemnités de préavis et indemnités de congés payés sur préavis », alors que « *les sommes versées au salarié lors de la rupture du contrat de travail autres que les indemnités mentionnées au dixième alinéa dans sa rédaction applicable à la date d'exigibilité des cotisations litigieuses, sont comprises dans l'assiette des cotisations de*

sécurité sociale et d'allocations familiales, à moins que l'employeur ne rapporte la preuve qu'elles concourent, pour tout ou partie de leur montant, à l'indemnisation d'un préjudice ; qu'en l'espèce, pour annuler le redressement opéré par l'URSSAF au titre des transactions conclues postérieurement à des licenciements pour faute grave, la cour d'appel s'est bornée à relever que, dans aucune des transactions produites aux débats, l'employeur n'avait entendu renoncer à se prévaloir de l'existence d'une faute grave au soutien de la mesure de licenciement prononcée, qu'il n'était pas soutenu que les salariés auraient effectué leur préavis, et que les transactions accordaient aux anciens salariés des dommages et intérêts en réparation du préjudice matériel et moral en raison tant de l'exécution que de la rupture du contrat ; qu'en se déterminant par des motifs insuffisants à caractériser le caractère exclusivement indemnitaire de la somme versée en exécution de la transaction, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article L. 242-1 du Code de la sécurité sociale, dans sa rédaction applicable à la date d'exigibilité des cotisations. »

Réponse de la Cour

16. Il résulte des dispositions de l'article L. 242-1, alinéa 1^{er}, du Code de la sécurité sociale que les sommes versées au salarié lors de la rupture du contrat de travail autres que les indemnités mentionnées au dixième alinéa, sont comprises dans l'assiette des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales, à moins que l'employeur ne rapporte la preuve qu'elles concourent, pour tout ou partie de leur montant, à l'indemnisation d'un préjudice.

17. L'arrêt relève que, dans aucune des transactions produites au débat, l'employeur n'a entendu renoncer à se prévaloir de l'existence d'une faute grave au soutien de la mesure de licenciement prononcée, qu'il n'est pas soutenu que les salariés auraient effectué leur préavis et que ces transactions accordent aux salariés des dommages-intérêts en réparation du préjudice matériel et moral en raison tant de l'exécution que de la rupture du contrat de travail.

18. De ces constatations, relevant de son pouvoir souverain d'appréciation de la valeur des éléments de fait et de preuve débattus devant elle, dont elle a fait ressortir que la société démontrait que les indemnités litigieuses compensaient les préjudices subis par les salariés, la cour d'appel a exactement déduit que leur montant n'entrait pas dans l'assiette des cotisations sociales et que le redressement opéré à ce titre devait être annulé.

19. Le moyen n'est, dès lors, pas fondé.

Sur le sixième moyen du pourvoi n° T 2111600 de la société

Enoncé du moyen

20. La société fait grief à l'arrêt de valider le redressement relatif à la majoration de 10 % pour défaut de mise en conformité, alors que « *selon l'application combinée des articles L. 243-7-6 et R. 243-18-1 du code de la sécurité sociale, dans leur version issue respectivement de la loi n° 2012-1404 du 17 décembre 2012 et du décret n° 2013-1107 du 3 décembre 2013, le cotisant qui ne se met pas en conformité avec les observations qui lui ont été adressées à l'occasion d'un précédent contrôle survenu moins de cinq ans avant la date de notification des nouvelles observations constatant le manquement aux mêmes obligations peut se voir infliger une pénalité de 10 % pour non mise en conformité ; que cette pénalité de 10 % pour défaut de mise en conformité ne peut être appliquée qu'aux observations (non suivies d'effet) intervenues à compter de l'entrée en vigueur du dispositif précité, c'est-à-dire celles communiquées par écrit depuis le 1^{er} janvier 2014 ; que l'URSSAF ne pouvait en conséquence se fonder sur les observations effectuées à la société lors d'un précédent redressement antérieur au 1^{er} janvier 2014 pour justifier l'application de cette pénalité ; qu'en retenant au contraire que faute pour la société de s'être conformée aux observations contenues dans une précédente lettre d'observations de septembre 2012, antérieure à l'entrée en vigueur des articles L. 243-7-6 et R. 243-18-1 du Code de la sécurité sociale, la société avait pu se voir appliquer la pénalité pour défaut de conformité, la cour d'appel a violé les textes susvisés dans leur version applicable au litige, ensemble l'article 2 du code civil. »*

Réponse de la Cour

21. Il résulte de la combinaison des articles L. 243-7-6 et R. 243-18-1 du Code de la sécurité sociale, dans leur rédaction applicable au litige, que le montant du redressement des cotisations et contributions sociales mis en recouvrement à l'issue d'un contrôle réalisé en application de l'article L. 243-7 est majoré de 10 % lorsqu'il est constaté que le cotisant n'a pas pris en compte les observations effectuées lors d'un précédent contrôle notifiées moins de cinq ans avant la date de notification des nouvelles observations constatant le manquement aux mêmes obligations.

22. Ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2014 aux redressements effectués à la suite d'observations constatant le manquement du cotisant aux mêmes obligations après de précédentes observations

notifiées moins de cinq ans auparavant, lors d'un précédent contrôle.

23. Ayant constaté le renouvellement, postérieurement au 1^{er} janvier 2014, des observations de l'URSSAF sur le manquement du cotisant aux mêmes obligations que précédemment, la cour d'appel a exactement décidé que faute d'avoir respecté les observations émises moins de cinq ans auparavant, le cotisant était redevable d'une majoration pour absence de mise en conformité.

24. Le moyen n'est, dès lors, pas fondé.

Mais sur le deuxième moyen du pourvoi n° T 2111600 de la société, pris en sa première branche

Enoncé du moyen

25. La société fait grief à l'arrêt de dire que le chef de redressement n° 9 ne devait être réduit que de 225 336 euros et de valider pour le surplus le redressement, alors « *qu'il résulte de la combinaison des articles L. 242-1 et L. 243-1 du Code de la sécurité sociale, dans leur rédaction applicable au litige, que les cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales sont calculées sur le montant brut, avant précompte s'il y a lieu de la part des cotisations et contributions supportées par le salarié, des sommes et avantages compris dans l'assiette des cotisations ; que les rémunérations ou avantages versés aux salariés le sont ainsi en « brut », avant le précompte de la part salariale des cotisations sociales, et non en « net » (2e Civ., 24 sept. 2020, 19-13.194 F-P+B+I) ; que la société a contesté en conséquence le mode de calcul des chefs de redressement n° 6 (indemnités forfaitaires téléphones), 8, (frais liés à la mobilité professionnelle), 9 (panier personnel non posté), 10 (prise en charge des frais de transport) et 11 (indemnités kilométriques), faisant valoir que l'URSSAF avait procédé, pour le calcul des sommes réintégréés dans l'assiette des cotisations sociales, à une reconstitution en brut des salaires réintégréés au titre de ces chefs de redressement, alors que la réintégration d'éléments requalifiés en salaire dans l'assiette de cotisations de sécurité sociale concerne par nature des sommes correspondant déjà à du « brut » et qui n'ont pas en conséquence à être reconstituées ; que la cour d'appel a retenu au contraire que « constitue la base brute de calcul des cotisations la part des rémunérations comprenant le précompte salarial », que « dans les avantages consentis il n'est pas invoqué et a fortiori démontré, qu'ils seraient précomptés d'où la nécessité de réinclure les charges », que « dès lors que les avantages litigieux sont versés aux salariés nets de cotisations sociales c'est à bon droit que l'union de recouvrement reconstitue, à partir de cette base nette, une base brute afin d'y appliquer les taux de cotisations en vigueur » et elle en a déduit que « c'est précisément parce que la société a exclu ces avantages de toute charge que l'URSSAF est amenée à reconstituer le salaire » ; qu'en statuant ainsi alors que les indemnités, frais professionnels ou avantages – visés aux chefs de redressement n° 6, 8, 9, 10 et 11 – requalifiés en salaire par l'URSSAF, correspondaient déjà juridiquement à des sommes accordées en « brut » avant le précompte des cotisations sociales, de sorte que ces sommes ou avantages devaient être réintégréés, en tant que telles, dans l'assiette des cotisations sociales sans aucune reconstitution, la cour d'appel a violé les articles L. 242-1, L. 243-1 et R. 242-1 du code de la sécurité sociale dans leur version applicable au litige. »*

Réponse de la Cour

Vu les articles L. 242-1 et L. 243-1 du Code de la sécurité sociale, dans leur rédaction applicable au litige :

26. Il résulte de la combinaison de ces textes que, sauf dispositions particulières contraires, les cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales sont calculées sur le montant brut, avant précompte s'il y a lieu de la part des cotisations et contributions supportées par le salarié, des sommes et avantages compris dans l'assiette des cotisations.

27. Pour valider en tout ou en partie les chefs de redressement n° 6, 8, 9, 10 et 11, l'arrêt retient essentiellement que toute somme directement versée au salarié est censée l'être en net en sorte que, pour le calcul des cotisations, il convient d'opérer une reconstitution du salaire brut. Il ajoute que dès lors que les avantages litigieux sont versés aux salariés nets de cotisations sociales, c'est à bon droit que l'URSSAF reconstitue, à partir de cette base nette, une base brute afin d'y appliquer les taux de cotisations en vigueur.

28. En statuant ainsi, alors qu'il résultait de ses constatations que la société n'avait pas procédé au précompte des cotisations et contributions dues par les salariés, de sorte que la réintégration des sommes afférentes aux avantages litigieux correspondait à leur montant brut, la cour d'appel a violé les textes susvisés.

Par ces motifs, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres griefs du pourvoi n° T 2111600 de la société, la Cour :

Casse et annule, sauf en ce qu'il annule les chefs de redressement n° 15, 23 et 27, valide les chefs de redressement n° 3, 4, 5 et 7, applique la majoration de 10 % et déclare irrecevable la contestation de la société portant sur le chef de redressement n° 25, l'arrêt rendu le 11 décembre 2020, entre les parties, par la cour

d'appel d'Aix-en-Provence ;

Remet, sauf sur ces points, l'affaire et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant cet arrêt et les renvoie devant la cour d'appel d'Aix-en-Provence, autrement composée (...).

.....

**Cass. 2^e civ., 16 févr. 2023, pourvoi n° 21-18.322
(arrêt n° 166 FS-B : publié au Bull. civ.)**

La Cour,
(...)

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Amiens, 19 avril 2021), à la suite d'un contrôle portant sur les années 2010, 2011 et 2012, l'URSSAF du Nord-Pas-de-Calais (l'URSSAF) a notifié à la société [3] (la société) une lettre d'observations du 28 juin 2013, suivie d'une mise en demeure le 6 septembre 2013.

2. La société a saisi d'un recours une juridiction chargée du contentieux de la sécurité sociale.

Examen du moyen

Enoncé du moyen

3. L'URSSAF fait grief à l'arrêt d'annuler le chef de redressement n° 6, alors :

« 1° / que la divergence d'appréciation sur les règles d'assiette des cotisations n'est pas au nombre des contestations susceptibles de donner lieu à la procédure d'abus de droit ; qu'en l'espèce, l'inspecteur du recouvrement s'était limité à constater que, contrairement à ce que la société [3] avait considéré, Messieurs [E] et [U] n'étaient pas liés à la société par un contrat de travail à défaut de tout lien de subordination, de fonctions techniques distinctes de leur mandat et de rémunération spécifique ; qu'il en déduisait que les sommes versées à l'occasion de la rupture de leur contrat avaient été improprement qualifiées d'indemnités de licenciement et devaient être réintégrées dans l'assiette des cotisations sociales ; que l'origine du redressement résidait donc dans une simple divergence d'appréciation entre la société et l'URSSAF quant à la qualification de la relation de travail liant les intéressés à la société ; qu'en jugeant pourtant que le redressement était motivé par l'abus de droit, la cour d'appel a violé les articles L. 243-7-2 et R. 243-60-3 du code de la sécurité sociale en leur rédaction applicable au litige ;

2° / que lorsque l'URSSAF considère que le comportement du cotisant procède de l'abus de droit, elle applique une pénalité de 20 % des cotisations et contributions dues, le cotisant ayant la faculté de saisir le comité des abus de droit en cas de désaccord ; qu'il appartient exclusivement à l'URSSAF, au vu des éléments qui lui sont soumis, de déterminer si elle souhaite se placer sur le terrain de la procédure d'abus de droit ou faire application du droit commun ; qu'en jugeant, en l'espèce, que l'URSSAF aurait dû appliquer la procédure d'abus de droit et ainsi permettre au cotisant de saisir le comité des abus de droit, quand il ressortait de ses constatations que l'URSSAF n'avait pas fait application de la pénalité de 20 % et ne s'était ainsi, délibérément, pas placée sur le terrain de l'abus de droit, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations, a violé les articles L. 243-7-2 et R. 243-60-3 du Code de la sécurité sociale en leur rédaction applicable au litige ;

3° / qu'à tout le moins, la procédure d'abus de droit requiert que le cotisant puisse demander que le litige soit soumis à l'avis du comité des abus de droit ; que ce comité ne disposant plus de membres depuis le 12 janvier 2015, il n'est plus actif, si bien que la procédure d'abus de droit ne peut plus être mise en œuvre, l'URSSAF devant faire application du droit commun ; qu'en jugeant pourtant que le non-respect de la procédure applicable en matière d'abus de droit et l'application du droit commun par l'URSSAF devait entraîner l'annulation du chef de redressement n° 6, la cour d'appel a violé les articles L. 243-7-2 et R. 243-60-3 du Code de la sécurité sociale en leur rédaction applicable au litige. »

Réponse de la Cour

4. Aux termes de l'article L. 243-7-2 du Code de la sécurité sociale, afin d'en restituer le véritable caractère, les organismes mentionnés aux articles L. 213-1 et L. 752-1 sont en droit d'écarter, comme ne leur étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes aient un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'aient pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle auxquelles le cotisant est tenu au titre de la législation sociale ou que le cotisant, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation

ou à ses activités réelles.

5. Lorsque l'organisme de sécurité sociale écarte un acte juridique dans les conditions ci-dessus, il se place nécessairement sur le terrain de l'abus de droit. Il en résulte qu'il doit se conformer à la procédure prévue par le texte précité et les articles R. 243-60-1 et R. 243-60-3 du Code de la sécurité sociale et qu'à défaut de ce faire, les opérations de contrôle et celles, subséquentes, de recouvrement sont entachées de nullité.

6. L'arrêt relève que l'inspecteur du recouvrement a considéré que les révocations des mandats sociaux et les licenciements de MM. [E] et [U] constituaient des actes fictifs donnant lieu au versement de sommes indemnifiant leur mise à l'écart de la société, que l'inspecteur du recouvrement a fondé le redressement sur la mise en place d'un habillage légal des ruptures en constatant qu'il n'existait pas de nette séparation entre les attributions techniques des emplois respectifs de directeur administratif et financier et de directeur d'exploitation des intéressés et celles relevant de leurs mandats sociaux antérieurs officiels, puisqu'ils avaient continué à présider à tour de rôle les assemblées générales et que leur rémunération au titre du contrat de travail, en l'absence de lien de subordination, était identique à celle perçue au titre du mandat social. Il retient que l'inspecteur en a déduit que les contrats de travail n'étaient pas réels et a calculé le redressement pour les indemnités perçues lors des licenciements qui n'avaient pas été soumis à cotisations et contributions sociales.

7. De ces constatations et énonciations, relevant de son pouvoir souverain d'appréciation des éléments de fait et de preuve débattus devant elle, la cour d'appel a pu déduire, peu important que l'URSSAF n'ait pas appliqué la pénalité égale à 20 % prévue en cas d'abus de droit, et alors que le comité des abus de droit était constitué à la date du contrôle, que l'organisme de recouvrement, qui avait écarté les actes litigieux en raison de leur caractère fictif, s'était implicitement placé sur le terrain de l'abus de droit et que la procédure de redressement était irrégulière.

8. Le moyen n'est, dès lors, pas fondé.

Par ces motifs, la Cour :

Rejette le pourvoi (...).

.....

**Cass. 2^e civ., 16 févr. 2023, pourvoi n° 21-14.237
(arrêt n° 195 F-B : publié au Bull. civ.)**

La Cour,

(...)

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Paris, 29 janvier 2021), rendu sur renvoi après cassation (2^e Civ., 20 décembre 2018, pourvoi, n° 15-21434), à la suite d'une vérification d'assiette portant sur la contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S) et la contribution additionnelle dues par la société [3] (la société) pour l'année 2008, la Caisse nationale du régime social des indépendants, aux droits de laquelle vient l'URSSAF de Provence-Alpes-Côte d'Azur (l'URSSAF), lui a notifié des observations suivies d'une mise en demeure du 8 décembre 2011.

2. La société a saisi d'un recours une juridiction chargée du contentieux de la sécurité sociale.

Examen du moyen

Enoncé du moyen

3. L'URSSAF fait grief à l'arrêt d'annuler la mise en demeure du 8 décembre 2011, alors :

« 1^o / qu'aux termes de l'arrêt de la CJUE C-39/17 du 14 juin 2018, la valeur des biens transférés dans un autre État membre de l'Union européenne figurant initialement dans l'assiette de la C3S doit être déduite de cette assiette lorsque ces biens ne sont pas destinés à être vendus dans l'autre État membre ou ont été réacheminés en France sans avoir été vendus ; qu'à défaut d'indiquer ab initio que les biens litigieux transférés dans un pays de l'Union européenne ne sont pas destinés à être vendus, il est impossible de déduire leur valeur de l'assiette de la C3S qui doit être réglée à charge d'être remboursée si finalement le bien n'est pas vendu ; que, si la CJUE n'a pas précisé à quel moment cette déduction devait intervenir, elle ne peut être opérée qu'a posteriori lorsque l'absence de vente des biens postérieurement à leur transfert est définitivement établie ; qu'en jugeant que le remboursement de la contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S) sur le fondement de l'article L. 243-6 du code de la sécurité sociale ne répondait pas à cette possibilité de déduction, sans préciser en quoi un tel remboursement des contributions indûment versées ne permettait pas d'opérer

la déduction de l'assiette des cotisations des biens non vendus dans l'État membre de destination, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles L. 651-3, L. 651-5 et L. 243-6 du Code de la sécurité sociale en leur rédaction applicable au litige, ensemble les articles 28 et 30 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;

2° / que les juges du fond ne peuvent dénaturer les conclusions des parties ; qu'en l'espèce, l'URSSAF faisait valoir dans ses écritures que le mécanisme de remboursement de la C3S résultant de l'article L. 243-6 du Code de la sécurité sociale était analogue au mécanisme de régularisation prévu au titre de la TVA ; qu'en jugeant que les correctifs applicables en matière de TVA ne s'appliquaient pas aux biens transférés réacheminés dans l'État membre d'origine sans avoir été vendus, de sorte que l'URSSAF ne pouvait se prévaloir de cette réglementation quand l'organisme de recouvrement se limitait à établir un comparatif entre les mécanismes applicables en matière de C3S et de TVA sans solliciter l'application des correctifs applicables en matière de TVA à la C3S, la cour d'appel a dénaturé les conclusions de l'exposante ;

3° / qu'il incombe à celui qui sollicite le bénéfice d'un allègement de son obligation au paiement de charges sociales de rapporter la preuve qu'il réunit les conditions pour l'obtenir ; qu'en jugeant en l'espèce que l'URSSAF ne justifiait pas du redressement entrepris à défaut de rapporter la preuve de l'existence d'un dispositif permettant d'opérer une déduction d'assiette de la C3S, quand il appartenait à la société sollicitant ladite déduction d'assiette de démontrer qu'avaient été inclus dans l'assiette de la C3S des biens qui n'étaient pas destinés à être vendus dans l'État membre de destination ou avaient été réacheminés en France sans avoir été vendus, la cour d'appel a inversé la charge de la preuve, en violation de l'article 1315 devenu 1353 du Code civil ;

4° / qu'aux termes de l'arrêt de la CJUE C-39/17 du 14 juin 2018, la valeur des biens transférés dans un autre État membre de l'Union européenne figurant initialement dans l'assiette de la C3S doit être déduite de cette assiette lorsque ces biens ne sont pas destinés à être vendus dans l'autre État membre ou ont été réacheminés en France sans avoir été vendus ; qu'en annulant le redressement en jugeant que l'URSSAF ne justifiait pas avoir déduit de l'assiette de la C3S les biens non vendus dans l'État membre de destination sans avoir constaté qu'avaient été assujettis à la C3S des biens transférés au sein de l'Union européenne n'ayant pas fait l'objet d'une vente ultérieure, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles L. 651-3 et L. 651-5 du Code de la sécurité sociale en leur rédaction applicable au litige, ensemble les articles 28 et 30 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. »

Réponse de la Cour

4. La Cour de justice de l'Union européenne (arrêt du 14 juin 2018, C-39/17) a dit pour droit que les articles 28 et 30 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation d'un État membre prévoyant que l'assiette de contributions perçues sur le chiffre d'affaires annuel des sociétés, pour autant que ce dernier atteint ou dépasse un certain montant, soit calculée en tenant compte de la valeur représentative des biens transférés par un assujetti ou pour son compte, pour les besoins de son entreprise, de cet État membre vers un autre État membre de l'Union européenne, cette valeur étant prise en compte dès ledit transfert, alors que, lorsque les mêmes biens sont transférés par l'assujetti ou pour son compte, pour les besoins de son entreprise, sur le territoire de l'État membre concerné, leur valeur n'est prise en compte dans ladite assiette que lors de leur vente ultérieure, à la condition, premièrement, que la valeur de ces biens ne soit pas, une nouvelle fois, prise en compte dans ladite assiette lors de leur vente ultérieure dans cet État membre, deuxièmement, que leur valeur soit déduite de ladite assiette lorsque ces biens ne sont pas destinés à être vendus dans l'autre État membre ou ont été réacheminés dans l'État membre d'origine sans avoir été vendus et troisièmement, que les avantages résultant de l'affectation desdites contributions ne compensent pas intégralement la charge supportée par le produit national commercialisé sur le marché national lors de sa mise sur le marché, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

5. Pour annuler le redressement, après avoir énoncé qu'il convenait de vérifier que la valeur des biens transférés de France vers un autre État membre de l'Union européenne soit déduite de l'assiette de la C3S lorsque ces biens ne sont pas destinés à être vendus dans l'autre État membre ou ont été réacheminés dans l'État membre d'origine sans avoir été vendus, l'arrêt retient que le remboursement des contributions sur le fondement de l'article L. 243-6 du Code de la sécurité sociale ne s'apparente pas à cette déduction. Il relève ensuite que les correctifs de TVA ne s'appliquent pas aux biens transférés qui ont été réacheminés dans l'État membre d'origine sans avoir été vendus. Il en déduit que la réglementation dont se prévaut l'URSSAF pour justifier son redressement ne remplit pas la condition visée par la CJUE.

6. En l'état de ces constatations et énonciations, dont il ressort que l'URSSAF a procédé à l'assujettissement litigieux sans permettre au cotisant de déduire de l'assiette de la C3S la valeur des biens qui ne sont pas destinés à être vendus dans l'État membre où ils ont été transférés ni celle des biens qui ont été réacheminés dans

l'État membre d'origine sans avoir été vendus, la cour d'appel a, sans dénaturer les conclusions des parties ni méconnaître les règles de preuve, légalement justifié sa décision.

7. Le moyen n'est, dès lors, pas fondé.

Par ces motifs, la Cour :

Rejette le pourvoi (...).