

CIV. 2

LM

COUR DE CASSATION

---

Audience publique du 17 février 2022

Cassation partielle

M. PIREYRE, président

Arrêt n° 212 F-B

Pourvoi n° S 20-18.104

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

---

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

---

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, DEUXIÈME CHAMBRE CIVILE, DU 17 FÉVRIER 2022

La [3] ([4]), dont le siège est [Adresse 2], a formé le pourvoi n° S 20-18.104 contre l'arrêt rendu le 28 mai 2020 par la cour d'appel de Colmar (chambre sociale, section SB), dans le litige l'opposant à l'union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF) d'Alsace, dont le siège est [Adresse 1], défenderesse à la cassation.

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, les deux moyens de cassation annexés au présent arrêt.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de M. Leblanc, conseiller, les observations de la SCP Thouvenin, Coudray et Grévy, avocat de la [3], de la SCP Gatineau, Fattaccini et Rebeyrol, avocat de l'URSSAF d'Alsace, et l'avis de M. de Monteynard, avocat général, après débats en l'audience publique du 11 janvier 2022 où étaient présents M. Pireyre, président, M. Leblanc, conseiller rapporteur, Mme Taillandier-Thomas, conseiller doyen, et Mme Aubagna, greffier de chambre,

la deuxième chambre civile de la Cour de cassation, composée des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt.

## Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Colmar, 28 mai 2020), à la suite d'un contrôle portant sur les années 2011 à 2013, l'URSSAF d'Alsace (l'URSSAF) a notifié à la [3] (la société) un redressement comportant plusieurs chefs, dont l'un relatif aux frais professionnels des chauffeurs routiers et l'autre au dépassement de la déduction forfaitaire spécifique.
2. La société a saisi d'un recours une juridiction de sécurité sociale.

## Examen des moyens

### Sur le second moyen

### Enoncé du moyen

3. La société fait grief à l'arrêt de valider le chef de redressement opéré à hauteur de 16 553 euros sur les frais professionnels-déduction spécifique-dépassement de la limite, alors « que les dispositions impératives à caractère général d'une circulaire ou d'une instruction ne peuvent être opposées au contribuable si l'interprétation qu'elles prescrivent soit méconnaît le sens ou la portée des dispositions législatives ou réglementaires qu'elles entendent expliciter, soit réitère une règle contraire à une norme juridique supérieure ; que, pour contester l'analyse de l'administration selon laquelle, lorsqu'un accord collectif prévoit l'application de la déduction forfaitaire spécifique, les salariés entrant dans son champ d'application ne peuvent s'y soustraire et l'employeur doit l'appliquer pour tous les salariés éligibles, quel que soit le montant des frais réels engagés, l'exposante faisait valoir que le juge n'était pas tenu par les circulaires sur lesquels l'administration fondait son analyse et qu'en particulier celle du 19 août 2005 devait être écartée en ce qu'elle ajoutait aux dispositions réglementaires des conditions qu'elles ne prévoyaient pas ; qu'en se bornant à retenir que les circulaires DSS/SDFSS/5 B n° 2005-376 du 4 août 2005 modifiant la circulaire DSS/SDFSS/5 B n° 2003-07 du 7 janvier 2003 et DSS/SDFSS/5 B n° 2005-389 du 19 août 2005, ayant été publiées au Bulletin officiel du ministère chargé des affaires sociales n° 2005/9, étaient opposables et valaient si elles n'étaient pas remises en cause par une loi ou un décret ou abrogées ou remplacées par une nouvelle circulaire, sans rechercher, ainsi qu'elle y était invitée, si ces circulaires contenaient des dispositions impératives à caractère général et si l'interprétation qu'elles prescrivaient méconnaissait le sens ou la portée des dispositions réglementaires qu'elles entendaient expliciter ou réitérait une règle contraire à une norme juridique supérieure, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard du principe susvisé. »

## Réponse de la Cour

4. Selon l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale modifié, pour les professions, prévues à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, l'employeur peut opter pour la déduction forfaitaire spécifique, dans la limite de 7 600 euros par année civile, lorsqu'une convention ou un accord collectif du travail l'a explicitement prévu ou lorsque le comité d'entreprise ou les délégués du personnel ont donné leur accord.
5. L'option s'applique à l'ensemble des salariés entrant dans le champ d'application de cette déduction spécifique quel que soit le montant des frais réels engagés.
6. Ayant constaté que la société avait opté, durant les années contrôlées, en faveur de la déduction forfaitaire spécifique, conformément à l'accord collectif autorisant ce choix, la cour d'appel en a exactement déduit que l'option s'appliquait obligatoirement à l'ensemble des salariés qui y sont éligibles au titre de l'activité qu'ils exercent et que l'URSSAF avait procédé à juste titre à la réintégration dans l'assiette des cotisations de la fraction excédant le plafond de 7 600 euros par

année civile et par salarié.

7. Par ce seul motif, abstraction faite du motif erroné mais surabondant critiqué par le moyen, elle a ainsi légalement justifié sa décision.

Mais sur le premier moyen

Enoncé du moyen

8. La société fait grief à l'arrêt d'infirmier le jugement en ce qu'il a annulé le chef de redressement relatif aux frais professionnels des chauffeurs routiers et de décider que la procédure d'échantillonnage et d'extrapolation appliquée par l'URSSAF concernant ces frais est régulière, alors « que la mise en oeuvre des méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation suit un protocole composé de quatre phases, le contribuable objet de la vérification devant être associé à chacune d'elles ; que la société soutenait qu'elle n'avait pas été mise en mesure, lors de la phase n° 3, de présenter ses observations sur la régularisation correspondant à l'échantillon définitif avant qu'il ne soit procédé à l'extrapolation, la communication faite par l'URSSAF le 2 juillet 2014 ne concernant que les premières anomalies constatées et non pas l'analyse exhaustive de l'échantillon avant extrapolation ; qu'après avoir rappelé que lors de la phase 3, à l'issue de l'examen exhaustif des pièces justificatives, l'inspecteur du recouvrement informe l'employeur des résultats des vérifications effectuées sur la mise en oeuvre des méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation suit un protocole composé de quatre phases, le contribuable objet de la vérification devant être associé à chacune d'elles ; que la société soutenait qu'elle n'avait pas été mise en mesure, lors de la phase n° 3, de présenter ses observations sur la régularisation correspondant à l'échantillon définitif avant qu'il ne soit procédé à l'extrapolation, la communication faite par l'URSSAF le 2 juillet 2014 ne concernant que les premières anomalies constatées et non pas l'analyse exhaustive de l'échantillon avant extrapolation ; qu'après avoir rappelé que lors de la phase 3, à l'issue de l'examen exhaustif des pièces justificatives, l'inspecteur du recouvrement informe l'employeur des résultats des vérifications effectuées sur chaque individu composant l'échantillon et des régularisations envisagées, l'arrêt attaqué a néanmoins retenu que la communication du 2 juillet 2014 était suffisante au prétexte que la procédure convenue entre les parties n'excluait pas que la phase d'analyse exhaustive se déroulât sur une seule journée et que le 2 juillet 2014, début des opérations, l'URSSAF était convenue avec la société que les ratios de réintégration obtenus sur 2013 seraient retenus pour le chiffrage 2011 et 2012, l'entreprise ne souhaitant pas procéder à de nouveaux échantillons ; qu'en statuant ainsi sans constater que la communication du 2 juillet 2014 contenait une analyse exhaustive de l'ensemble des anomalies constatées et que l'inspecteur du recouvrement avait informé l'employeur des résultats des vérifications effectués sur chaque individu composant l'échantillon et des régularisations envisagées, la cour d'appel a violé l'article R. 243-59-2 du code de la sécurité sociale, ensemble l'arrêté du 11 avril 2007 définissant les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation pris pour son application. »

Réponse de la Cour

Vu l'article R. 243-59-2 du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction antérieure au décret n° 2016-941 du 8 juillet 2016, applicable au litige, et l'arrêté du 11 avril 2007 définissant les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation pris en application de cet article :

9. Selon le second de ces textes, la mise en oeuvre, aux fins de régulation du point de législation, des méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation suit un protocole composé de quatre phases : la constitution d'une base de sondage, le tirage d'un échantillon, la vérification exhaustive de l'échantillon et l'extrapolation à la population ayant servi de base à l'échantillon. Dans le cadre de la procédure contradictoire, l'employeur est associé à chacune de ces phases et doit notamment être informé à l'issue de l'examen exhaustif des pièces justificatives, correspondant à la troisième phase, des résultats des vérifications effectuées sur chaque individu composant l'échantillonnage et des régularisations envisagées et être invité à faire part de ses remarques afin que les régularisations soient, le cas échéant, rectifiées.

10. Pour rejeter le recours de la société, après avoir rappelé que le descriptif des opérations du 24 juin 2014 prévoyait que l'analyse exhaustive devait débuter le 2 juillet 2014 et que les résultats seraient examinés par les inspecteurs et transmis chaque jour à l'employeur par mail pour observations et compléments, l'arrêt relève que cette procédure n'excluait pas que cette phase d'analyse se déroule sur une seule journée et que dès le début de l'opération, l'URSSAF avait convenu avec la société que les ratios de réintégration obtenus sur 2013 seraient retenus pour le chiffre 2011 et 2012 avant de transmettre le résultat à l'employeur par mail du même jour.

11. En statuant ainsi, alors qu'il ne résultait pas de ces constatations que la société avait été informée des résultats des vérifications effectués sur chaque individu composant l'échantillon et des régularisations envisagées après une analyse exhaustive des pièces justificatives ni qu'elle avait été invitée à faire part de ses remarques pour la rectification éventuelle des régularisations envisagées, la cour d'appel a violé les textes susvisés.

PAR CES MOTIFS, la Cour :

CASSE ET ANNULE, mais seulement en ce qu'il rejette le recours de la société contre le redressement relatif aux frais professionnels des chauffeurs routiers et valide la procédure d'échantillonnage et d'extrapolation appliquée par l'URSSAF, l'arrêt rendu le 28 mai 2020, entre les parties, par la cour d'appel de Colmar ;

Remet, 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 de Nancy ;

Condamne l'URSSAF d'Alsace aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par l'URSSAF d'Alsace et la condamne à payer à la [3] la somme de 3 000 euros ;

Dit que sur les diligences du procureur général près la Cour de cassation, le présent arrêt sera transmis pour être transcrit en marge ou à la suite de l'arrêt partiellement cassé ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, deuxième chambre civile, et prononcé par le président en son audience publique du dix-sept février deux mille vingt-deux.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Thouvenin, Coudray et Grévy, avocat aux Conseils, pour la [3] ([4])

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Le moyen reproche à l'arrêt attaqué d'AVOIR infirmé le jugement entrepris en ce qu'il avait annulé le chef de redressement n° 4 relatif aux frais professionnels de chauffeurs routiers et d'avoir décidé que la procédure d'échantillonnage et d'extrapolation appliquée par l'URSSAF concernant ces frais était régulière ;

ALORS QUE la mise en oeuvre des méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation suit un protocole composé de quatre phases, le contribuable objet de la vérification devant être associé à chacune d'elles ; que l'exposante soutenait (v. ses concl. resp. et récapit., pp. 9 à 11) qu'elle n'avait pas été mise en mesure, lors de la phase n° 3, de présenter ses observations sur la régularisation correspondant à l'échantillon définitif avant qu'il ne soit procédé à l'extrapolation, la communication faite par l'URSSAF le 2 juillet 2014 ne concernant que les premières anomalies constatées et non pas l'analyse exhaustive de l'échantillon avant extrapolation ; qu'après avoir rappelé que lors de la phase 3, à l'issue de l'examen exhaustif des pièces justificatives, l'inspecteur du recouvrement informe l'employeur des résultats des vérifications effectuées sur chaque individu composant l'échantillon et des régularisations envisagées, l'arrêt attaqué a néanmoins retenu que la communication du 2 juillet 2014 était suffisante au prétexte que la procédure convenue entre les parties n'excluait pas que la phase d'analyse exhaustive se déroulât sur une seule journée et que le 2 juillet 2014, début des opérations, l'URSSAF était convenue avec la société [4] que les ratios de réintégration obtenus sur

2013 seraient retenus pour le chiffrage 2011 et 2012, l'entreprise ne souhaitant pas procéder à de nouveaux échantillons ; qu'en statuant ainsi sans constater que la communication du 2 juillet 2014 contenait une analyse exhaustive de l'ensemble des anomalies constatées et que l'inspecteur du recouvrement avait informé l'employeur des résultats des vérifications effectués sur chaque individu composant l'échantillon et des régularisations envisagées, la cour d'appel a violé l'article R 243-59-2 du code de la sécurité sociale, ensemble l'arrêté du 11 avril 2007 définissant les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation pris pour son application.

## SECOND MOYEN DE CASSATION

Le moyen reproche à l'arrêt attaqué d'AVOIR validé le chef de redressement n° 2 opéré à hauteur de 16 533 € sur les frais professionnels-déduction spécifique-dépassement de limite ;

ALORS QUE les dispositions impératives à caractère général d'une circulaire ou d'une instruction ne peuvent être opposées au contribuable si l'interprétation qu'elles prescrivent soit méconnaît le sens ou la portée des dispositions législatives ou réglementaires qu'elles entendent expliciter, soit réitère une règle contraire à une norme juridique supérieure ; que, pour contester l'analyse de l'administration selon laquelle, lorsqu'un accord collectif prévoit l'application de la déduction forfaitaire spécifique, les salariés entrant dans son champ d'application ne peuvent s'y soustraire et l'employeur doit l'appliquer pour tous les salariés éligibles, quel que soit le montant des frais réels engagés, l'exposante faisait valoir (v. ses concl. récapit., pp. 7 et 8) que le juge n'était pas tenu par les circulaires sur lesquels l'administration fondait son analyse et qu'en particulier celle du 19 août 2005 devait être écartée en ce qu'elle ajoutait aux dispositions réglementaires des conditions qu'elles ne prévoyaient pas ; qu'en se bornant à retenir que les circulaires DSS/SDFSS/5 B n° 2005-376 du 4 août 2005 modifiant la circulaire DSS/SDFSS/5 B n° 2003-07 du 7 janvier 2003 et DSS/SDFSS/5 B n° 2005-389 du 19 août 2005, ayant été publiées au Bulletin officiel du ministère chargé des affaires sociales n° 2005/9, étaient opposables et valaient si elles n'étaient pas remises en cause par une loi ou un décret ou abrogées ou remplacées par une nouvelle circulaire, sans rechercher, ainsi qu'elle y était invitée, si ces circulaires contenaient des dispositions impératives à caractère général et si l'interprétation qu'elles prescrivaient méconnaissait le sens ou la portée des dispositions réglementaires qu'elles entendaient expliciter ou réitérait une règle contraire à une norme juridique supérieure, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard du principe susvisé.