



**AVIS DE Mme TUFFREAU,
AVOCATE GÉNÉRALE RÉFÉRENDAIRE**

Arrêt n° 165 du 16 février 2023 – Deuxième chambre civile

Pourvoi n° 21-17.207

Décision attaquée :

la société [9]

C/

**l'union de recouvrement des cotisations de
sécurité sociale et d'allocations familiales
(URSSAF) Midi Pyrénées**

Audience de formation de section du 10 janvier 2023

Inspiré de la procédure existant en matière fiscale, l'abus de droit en matière de sécurité sociale est né de la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008. Il a ensuite été renforcé par la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009.

Depuis lors, l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale dispose que :

« 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. »

La définition de l'abus de droit en matière de sécurité sociale est identique à celle existant en matière fiscale, que l'on retrouve à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Toutefois, contrairement aux autorités fiscales, les URSSAF ont très peu utilisé ce nouveau mécanisme, vraisemblablement en raison des contraintes inhérentes aux garanties l'accompagnant : la lettre d'observations doit être consignée par le directeur de l'organisme chargé du recouvrement et il est prévu une saisine facultative du comité des abus de droit, allongeant la durée de la procédure.

Pourtant, dès 2011, les praticiens avaient alerté les URSSAF sur le risque d'émergence d'un **abus de droit implicite ou dit « rampant »**, notion déjà bien connue du droit fiscal, et des conséquences que cela pourrait entraîner (JP. Sinibaldi, « Réflexions sur l'abus de droit en matière de prélèvements de sécurité sociale », *RJS* 2011 n° 6, p. 435-439 ; J. Venel « Abus de droit : les risques liés à l'absence de mise en œuvre », *Semaine sociale Lamy* 29 février 2016, n° 1712, page 7).

Un abus de droit implicite est le fait, pour l'organisme de recouvrement, d'écarter un acte qui remplit les critères de l'abus de droit au sens de l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale, sans pour autant le qualifier comme tel et donc sans appliquer la procédure spécifiquement prévue par la loi à cet effet.

Le pourvoi qui vous est soumis vous invite à préciser les contours de l'abus de droit implicite en matière de sécurité sociale.

*
* *

En l'espèce, à la suite d'un contrôle d'assiette de cotisations sociales, l'URSSAF de Midi-Pyrénées (l'URSSAF) a effectué un rappel de cotisations et contributions de sécurité sociale, assurance chômage, garantie des salaires et majorations de retard.

La société contrôlée, la société anonyme [9] a contesté la régularité des opérations de contrôle ainsi que les chefs de redressement.

Le TASS de Toulouse a considéré que le principe du contradictoire n'avait pas été respecté car l'avis de contrôle ne mentionnait pas que les vérifications allaient être faites en application d'une action concertée de contrôle et de recouvrement sur le fondement de l'article L. 225-1-1 du code de la sécurité sociale. Il a donc déclaré l'avis de passage et les opérations de contrôle nuls et a annulé le redressement litigieux ainsi que la contrainte.

Ce jugement a été infirmé par la cour d'appel de Toulouse qui a notamment dit que les opérations de contrôle, et de ce fait la contrainte, étaient régulières.

C'est cette décision que conteste

Je développerai plus particulièrement les questions soulevées par le deuxième moyen, lequel porte sur la nullité des opérations de contrôle tirée du non-respect de la procédure d'abus de droit et plus spécifiquement sur la notion d'abus de droit implicite.

Devant les juges du fond, la société cotisante soulevait l'irrégularité de la procédure, et la nullité de l'entier redressement, faute pour l'URSSAF de s'être placée sur le terrain de la procédure de l'abus de droit prévue à l'article 243-7-2 s'agissant du redressement n° 6.

Ce chef de redressement portait sur les sommes versées par le club à la société chargée d'exploiter l'image du joueur, au titre de l'exploitation de son image individuelle. L'URSSAF a estimé que la somme globale et forfaitaire convenue à l'avance au titre de chaque saison sportive à ce titre était en réalité une partie de la rémunération du joueur, ce mécanisme permettant de ne pas payer de cotisations sociales sur les sommes versées, dans la mesure où les droits à l'image sont considérés comme des revenus mobiliers.

La cour d'appel a considéré 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 [...] 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 de recouvrement se sont placés sur le terrain d'un abus de droit pour procéder à ce chef de redressement, alors qu'ils ont ensuite développé 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. »

Le pourvoi qui vous est soumis vous invite à préciser ce que recouvre l'abus de droit implicite en matière de sécurité sociale, les conditions du recours à la procédure spécifique de l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale ainsi que ses conséquences.

I – La définition de l'abus de droit en matière de sécurité sociale

La première branche du deuxième moyen du pourvoi soulève la violation de la loi, faute pour la cour d'appel d'avoir conclu à l'existence d'un abus de droit alors qu'elle en avait relevé tous les éléments constitutifs.

De son côté, l'URSSAF, dans son mémoire en défense, se prévaut de la jurisprudence de votre chambre, selon laquelle 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 (2^e Civ., 12 octobre 2017, pourvoi n° 16-21.469, Bull. 2017, II, n° 193).

Il y a donc lieu de se pencher sur les frontières de ce que recouvre l'abus de droit.

La notion d'abus de droit en matière de sécurité sociale recouvre, comme en matière fiscale, deux hypothèses :

- d'une part, l'hypothèse de la fictivité juridique. Celle-ci peut être définie comme en matière fiscale par « *la différence objective existant entre l'apparence juridique créée par l'acte en cause et la réalité, en particulier économique, sous-jacente à cet acte* » (BOI-CF-IOR-30-10) ;
- d'autre part, l'hypothèse d'actes non fictifs poursuivant un objectif exclusivement social, celui d'éviter le paiement des cotisations et contributions sociales ou de l'atténuer.

L'abus de droit requiert donc un élément intentionnel.

Toutefois, la problématique de la délimitation de la notion d'abus de droit en matière de sécurité sociale n'est pas exactement la même qu'en matière fiscale.

En matière fiscale, la procédure d'abus de droit se distingue principalement de la requalification d'un revenu ou d'un acte. En effet, l'administration fiscale tire de l'article L. 55 du livre des procédures fiscales un pouvoir général de rectifier une simple erreur de qualification. Certains auteurs ont pu parler à ce propos du « choix des armes » de l'administration fiscale, laquelle serait « libre de retenir » la procédure d'abus de droit de l'article L. 64 ou celle de la rectification de l'article L. 55, selon que la preuve de l'élément intentionnel est aisée à apporter ou non (F. Deboissy, « Abus de droit ou pouvoir général de requalification d'un contrat : le choix des armes », *Dr. fisc.* n° 10, 10 mars 2011, com. 249).

La chambre commerciale juge ainsi que « *la procédure prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales n'est pas applicable lorsque l'administration ne fonde pas son redressement sur une dissimulation d'un acte par un autre, mais entend seulement donner leur effet légal aux actes et conventions tels qu'ils lui ont été soumis* » (Com., 12 octobre 2010, pourvoi n° 09-68.767 ; Com., 4 novembre 2020, pourvoi n° 18-25.547).

En matière de sécurité sociale, la question de la délimitation de la notion d'abus de droit ne se pose pas dans les mêmes termes car, contrairement à l'administration fiscale, l'URSSAF ne dispose pas d'un pouvoir général de requalification.

La procédure d'abus de droit en matière de sécurité sociale a été créée afin de permettre à l'URSSAF d'opérer des redressements dans des hypothèses où elle ne pouvait pas le faire auparavant. En effet, le principe est que les actes de droit privé sont opposables aux tiers, en ce compris l'URSSAF. **Le mécanisme de l'abus de droit, en permettant à l'URSSAF d'écarter un acte juridique valable sans aucune procédure judiciaire, lui donne dès lors un pouvoir particulièrement important**, ce qui explique qu'il soit assorti de garanties procédurales : le contreseing et la possibilité de saisir le comité des abus de droit.

Dans l'arrêt invoqué à l'appui du mémoire ampliatif, vous avez tracé une première délimitation de ce qu'était l'abus de droit en matière de sécurité sociale en jugeant 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 sociale* » (2^e Civ., 12 octobre 2017, pourvoi n° 16-21.469, Bull. 2017, II, n° 193).

Dans cette espèce, le redressement était fondé sur la circonstance que les indemnités forfaitaires de repas versées à des intérimaires devaient être incluses dans l'assiette de cotisations, dans la mesure où l'administration considérait que ces derniers n'étaient pas en situation de déplacement en dépit des affirmations de l'employeur. Il ne s'agissait donc là que d'une appréciation des faits.

La procédure d'abus de droit en matière de sécurité sociale n'est donc pas applicable lorsque le différend ne porte que sur une question de fait ou sur l'interprétation d'un texte.

Dans l'affaire qui vous est soumise, la lettre d'observations, reprise par la cour d'appel, mentionnait que « *le club [avait] assuré une partie de la rémunération de ce joueur sous forme de versement d'honoraires à la société [7] chargée d'exploiter son image et permettant ainsi d'éviter le paiement des cotisations sociales sur la partie du salaire réglé sous forme de droit à l'image considéré comme des revenus mobiliers* » et que « *en contrepartie de la prétendue exploitation de l'image individuelle du joueur, la société verse une somme globale et forfaitaire convenue à l'avance au titre de chaque saison sportive* ».

L'URSSAF a donc relevé que cette convention avait un objectif exclusivement social, celui d'éviter le paiement des cotisations sociales, puis l'a écartée pour réintégrer les sommes versées à ce titre dans l'assiette des cotisations.

L'URSSAF a donc décidé de priver de tout effet un acte juridique pourtant valablement passé, en l'espèce le contrat passé avec la société [7] portant sur le droit à l'image individuelle du joueur. Il ne s'agit pas là d'une « divergence d'appréciation » au sens de votre jurisprudence précitée mais de la mise à l'écart par l'URSSAF d'un acte juridique poursuivant un objectif exclusivement social, prérogative qu'elle tire de l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale.

Ces éléments correspondent ainsi à la définition de l'abus de droit de l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale. **La cour d'appel n'a donc pas tiré les conséquences légales de ses constatations.**

II – La décision de recourir à l'abus de droit

L'URSSAF considère qu'il lui appartient exclusivement de déterminer si elle souhaite se placer sur le terrain de la procédure d'abus de droit pour obtenir la pénalité de 20 %, selon qu'elle estime ou non y avoir un intérêt.

Ce raisonnement va à l'encontre même de la lettre et de l'esprit de la loi.

À l'occasion des travaux parlementaires ayant donné lieu à l'adoption de cette procédure, M. Jean-Jacques Jégou, rapporteur pour avis de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la nation au Sénat, expliquait ainsi que :

« Cet amendement vise à harmoniser les législations fiscale et sociale en matière d'abus de droit. Dans le domaine fiscal, l'article L. 64 du livre des procédures fiscales permet à l'administration des impôts, si elle établit que certains actes dissimulent la portée véritable d'un contrat - c'est notamment le cas lorsque les actes ont été motivés uniquement par la volonté d'atténuer l'imposition normalement due -, de restituer le véritable caractère de l'opération litigieuse.

Cet amendement vise à transposer un tel principe au domaine social, en permettant aux organismes chargés du recouvrement des cotisations du régime général de requalifier les actes ayant pour objet d'éviter le paiement des charges sociales. Ces organismes seraient alors en droit de déterminer les compléments de rémunération qui n'ont pas été inclus dans l'assiette de cotisations.

La rectification vise à prévoir la possibilité d'un avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit, à l'instar de ce qui est prévu par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales. Cela permettra d'assurer une cohérence des avis au niveau national. »

Comme il a été précédemment indiqué, la création de la procédure d'abus de droit a permis à l'URSSAF d'opérer des redressements dans des hypothèses où elle ne pouvait pas le faire auparavant.

C'est l'apport majeur du dispositif. Et c'était d'ailleurs, dans un premier temps, l'unique apport, dans la mesure où la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 créant l'abus de droit n'avait prévu aucune majoration des sommes redressées. La majoration de 20 % n'a été créée que par la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009.

Dès lors, la seule option qu'a l'URSSAF est de recourir à la procédure de l'abus de droit afin d'effectuer le redressement, sur le fondement de l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale, ou alors de renoncer à écarter l'acte sur le fondement de cet article et donc renoncer au redressement.

Dans une perspective plus large, l'on pourrait aller plus loin, dans la mesure où l'URSSAF ne peut écarter un acte juridique sous aucun autre fondement que celui de l'abus de droit, et considérer que le simple fait, pour l'URSSAF, d'avoir écarté un acte juridique valable fait présumer le recours implicite, par cette dernière, à la procédure d'abus de droit.

En matière fiscale, la chambre commerciale considère qu'est irrégulière la rectification fondée implicitement mais nécessairement sur le terrain de l'abus de droit sans mettre en œuvre la procédure spéciale et ses garanties pour le justiciable :

« Mais attendu que l'arrêt constate que, même si l'administration n'a pas explicitement reproché à Mme [X] le caractère fictif des actes litigieux ou leur inspiration par un motif exclusivement fiscal, elle s'est, dans la proposition de rectification, attachée à démontrer la réunion des éléments constitutifs d'une donation, tout en invoquant la volonté manifeste et délibérée de celle-ci d'éviter les droits dont elle était redevable, et a, dans ses écritures d'appel, soutenu que les actes en cause n'avaient que l'apparence de mutations à titre onéreux ; que la cour d'appel a pu déduire de ces constatations et appréciations que l'administration s'était nécessairement placée sur le terrain de l'abus de droit et que, faute par elle de s'être conformée à la procédure prévue par le texte visé au moyen, la procédure de redressement et celle subséquente de recouvrement étaient entachées d'irrégularité, justifiant le dégrèvement ordonné par le tribunal ; que le moyen n'est pas fondé ; »

(Com., 23 juin 2015, pourvoi n° 13-19.486, Bull. 2015, IV, n° 110)

Le même raisonnement peut ainsi être transposé en matière de sécurité sociale.

Dès lors que les critères de l'abus de droit sont réunis, l'URSSAF se doit d'appliquer la procédure spécifique de l'article L. 243-7-2 si elle veut effectuer le redressement.

La première branche du deuxième moyen peut donc être accueillie.

III – Les conséquences de l'abus de droit implicite

En présence d'un abus de droit implicite, est-ce toute la procédure de redressement qui doit être annulée ou seulement le chef de redressement relevant de l'abus de droit implicite ?

La quatrième branche du moyen considère que la méconnaissance de la procédure d'abus de droit par les inspecteurs de l'URSSAF entache de nullité toute la procédure de redressement, car elle a porté atteinte aux droits de la défense de la société.

Le mémoire ampliatif fait notamment valoir que l'absence d'envoi d'un avis de contrôle, d'une lettre d'observations ou d'une lettre de mise en demeure – comprenant les mentions légales – est de nature à entacher de nullité de plein droit la procédure de redressement sans qu'aucune régularisation ne soit possible.

Toutefois, il sera relevé que, dans ces hypothèses, si l'intégralité de la procédure de redressement a été annulée, c'est parce que les irrégularités touchaient l'ensemble des chefs de redressement.

Vous avez d'ailleurs jugé, à propos de l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale, que « *la méconnaissance par l'organisme de recouvrement des garanties qu'il prévoit au bénéfice du cotisant n'emporte la nullité de l'ensemble de la procédure de contrôle et de redressement que si l'irrégularité affecte chacun des chefs de redressement envisagés.* » (2^e Civ., 8 juillet 2021, pourvoi n° 20-16.846).

Le même raisonnement peut être appliqué s'agissant de la procédure d'abus de droit. En l'espèce, l'irrégularité ne touche que le chef de redressement qui devait faire l'objet de la procédure spécifique de l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale, de sorte que seul ce dernier est susceptible d'être annulé.

Dès lors, seul le chef de redressement n° 6, irrégulier en l'absence de recours à la procédure d'abus de droit, est entaché de nullité.

Ce moyen peut donc être rejeté.

*
* *

S'agissant des autres moyens du pourvoi, le **premier moyen** se prévaut de la nullité du contrôle en raison de l'absence de la mention, dans l'avis de contrôle, de ce qu'il s'inscrit dans le cadre d'un contrôle concerté en vertu de l'article L. 225-1-1 du code de la sécurité sociale, cette omission portant atteinte aux droits de la défense.

Aux termes de l'article L. 225-1-1 3^o quinquies, l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) est chargée « d'initier et de coordonner des actions concertées de contrôle et de recouvrement menées par les organismes de recouvrement ». À ce titre, elle peut requérir la participation des organismes de recouvrement à ces actions.

... soutient que la mise en œuvre d'un contrôle concerté de plusieurs entreprises, piloté par l'ACOSS, doit nécessairement être mentionnée dans l'avis de contrôle adressé au cotisant, afin qu'il puisse en tirer les conséquences et organiser sa défense avec les autres sociétés visées par le contrôle, dans le respect des exigences de l'article 6 § 1 de la CEDH.

Ce moyen ne me semble pas pouvoir prospérer.

En effet, d'une part, l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale n'exige pas que l'avis de contrôle mentionne le caractère du contrôle envisagé, et qu'il s'agit d'un contrôle concerté. Vous avez d'ailleurs jugé que ce moyen devait faire l'objet d'un rejet non spécialement motivé (2^e Civ., 15 mars 2018, pourvoi n° 16-24.388).

D'autre part, les droits de la défense n'impliquent pas le droit, pour les sociétés faisant l'objet d'une procédure de contrôle sur le fondement de l'article L. 225-1-1, de pouvoir elles-mêmes se concerter sur l'organisation de leur défense. Par ailleurs, la procédure de contrôle, initiée et coordonnée par l'ACOSS, a pour objectif d'uniformiser et de rationaliser les modalités du contrôle, par exemple en ciblant globalement une catégorie d'entreprises au niveau national. Elle n'a aucune incidence sur la procédure suivie à l'égard de la personne contrôlée : la procédure en présence ou non d'une action concertée est la même, et, dans tous les cas, la personne contrôlée aura la possibilité de se faire assister du conseil de son choix.

S'agissant du **troisième moyen**, portant sur l'assujettissement et l'affiliation au régime général du staff médical et paramédical, vous pourrez également le rejeter.

Tout d'abord, ses deux premières branches sont irrecevables, dans la mesure où elles sont exclusivement dirigées contre les motifs de l'arrêt, la cour d'appel n'ayant déclaré aucune irrecevabilité dans son dispositif. La troisième branche mérite également d'être rejetée, les juges n'ayant pas déclaré l'action irrecevable.

Sur le fond, selon l'article L. 8221-6, I, du code du travail, 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.

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. (Soc., 4 mars 2020, pourvoi n° 19-13.316 ; 2^e Civ., 17 février 2022, pourvoi n° 20-19.493)

En l'espèce, la cour d'appel a retenu que les constatations des inspecteurs de recouvrement mettaient en évidence « *l'existence d'un service organisé par la société [9] au sein duquel [intervenait] des médecins, des masseurs kinésithérapeutes et un ostéopathe* », service coordonné par le médecin salarié du club. Les inspecteurs de recouvrement avaient notamment retenu les éléments suivants : la présence pendant les entraînements et les matchs, l'activité exercée dans les locaux du club comprenant également la couverture des matchs, des mises au vert, des « décrassages » ainsi que des stages, la prise en charge par le club des moyens matériels et des produits consommables nécessaires aux actes médicaux et paramédicaux ainsi que des frais de déplacement, une convention conclue lors de chaque saison sportive pour une durée de douze mois et, enfin, une rémunération forfaitaire et une absence d'honoraires de clientèle.

La cour d'appel a donc pu en déduire l'existence d'un lien de subordination, justifiant l'assujettissement au régime général des sommes versées au staff médical.

Ces constatations ont pour effet de renverser la présomption de non salariat de l'article L. 8221-6 du code du travail.

Je suis donc au rejet du troisième moyen.

AVIS DE CASSATION SUR LE DEUXIEME MOYEN