



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

Arrêt du 16 février 2023 – Deuxième chambre civile

Pourvois n° 21-18.322

Décision attaquée : 19 avril 2021 de la cour d'appel d'Amiens

**Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et
d'allocations familiales (URSSAF) du Nord-Pas-de-Calais
C/
la société [3]**

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'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 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 du Nord-Pas-de-Calais a effectué un rappel de cotisations et contributions de sécurité sociale, assurance chômage et garantie des salaires et majorations de retard.

La société contrôlée a contesté les chefs de redressement. Le TASS de Lille puis la cour d'appel d'Amiens y ont fait droit partiellement, annulant le redressement n° 6 pour non-respect des dispositions des articles L. 243-7-2 et R. 243-60-3 du code de la sécurité sociale.

Ce redressement portait sur les indemnités perçues par le directeur administratif et financier et le directeur d'exploitation de la société, suite à la révocation de leurs mandats sociaux, puis à leur licenciement.

Exerçant les fonctions de membres du comité de direction et de directeurs généraux, ils avaient d'abord perçu des indemnités à la suite de la révocation de leurs mandats sociaux au mois d'octobre 2010, et avaient alors repris leur emploi salarié antérieur. Un an plus tard, le 1^{er} octobre 2011, l'assemblée générale extraordinaire décidait de les renommer en qualité de directeurs généraux et, le 10 octobre 2011, ils faisaient tous les deux l'objet d'une procédure de licenciement donnant lieu au versement d'indemnités. L'inspecteur du recouvrement avait alors considéré que, malgré leur révocation, les deux dirigeants avaient en réalité continué à exercer leurs mandats sociaux et n'avaient pas repris leur travail salarié pendant la période concernée, de sorte que les sommes versées à titre d'indemnité devaient être soumises à cotisations sociales.

Le tribunal, puis la cour d'appel, ont considéré que ce redressement était motivé par un abus de droit, motif non invoqué par l'URSSAF, qui n'avait donc pas respecté la procédure spécifique prévue à cet effet.

La cour d'appel a statué par les motifs suivants :

« Il n'est pas requis que le terme d'abus de droit soit expressément mentionné à la lettre

d'observations pour qu'il soit retenu pour fonder un redressement. D'autre part, le fait que l'URSSAF n'ait pas appliqué la majoration de 20 % prévue en cas d'abus de droit ne suffit pas à écarter le fait que cet abus de droit aurait été retenu par l'inspecteur pour fonder son redressement.

La cour observe que lors de ses constatations, l'inspecteur du recouvrement a considéré que les révocations des mandats sociaux et les licenciements de Messieurs [E] et [U] constituaient des actes fictifs ouvrant par leur existence le versement de sommes indemnisant leur mise à l'écart de la société.

L'inspecteur de recouvrement a fondé le redressement en se fondant sur la mise en place d'habillage légal des ruptures et en constatant qu'il n'existait pas de nette séparation entre les attributions techniques de leurs emplois respectifs de directeur administratif et financier et de directeur d'exploitation et celles relevant des mandats sociaux antérieurs officiels puisque Messieurs [E] et [U] ont continué à présider à tour de rôle les assemblées générales, la rémunération perçue au titre du contrat de travail étant identique à celle perçue au titre du mandat social et en l'absence de lien de subordination.

Il en 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.

La cour juge que le redressement était donc motivé par l'abus de droit, même si ce terme n'a pas été employé explicitement par l'inspecteur du recouvrement.

En ne recourant pas à la procédure prévue par l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale, alors qu'il s'agit d'une procédure, certes lourde, mais obligatoire car protectrice des cotisants, l'URSSAF n'a pas respecté les droits sociaux de ceux-ci. »

Le pourvoi fait valoir, dans un moyen unique divisé en trois branches, que :

- l'origine du redressement résidait 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, divergence d'appréciation qui n'est pas au nombre des contestations susceptibles de donner lieu à la procédure d'abus de droit
- 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 : en l'espèce, l'URSSAF n'avait pas fait application de la pénalité de 20 % et ne s'était donc pas, délibérément, placée sur le terrain de l'abus de droit
- la procédure d'abus de droit ne peut plus être mise en œuvre dans la mesure où le comité des abus de droit qui peut être saisi ne dispose plus de membres depuis le 12 janvier 2015.

La première question, qui porte la définition de l'abus de droit, vous permettra de préciser votre jurisprudence du 12 octobre 2017 (pourvoi n° 16-21.469). Quant aux deuxième et troisième branches du moyen, elles posent des questions nouvelles.

I – LA DEFINITION DE L'ABUS DE DROIT EN MATIERE DE SECURITE SOCIALE

En sa première branche, le moyen 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'éluider 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 pourvoi, 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.

En revanche, dans l'affaire qui vous est soumise, il me paraît clair que le redressement relève de la procédure d'abus de droit et non d'une simple divergence d'appréciation entre la société et l'URSSAF quant à la qualification de la relation de travail.

En effet, bien qu'il n'ait pas employé le terme de « fictif », c'est bien à cette notion que se réfère implicitement l'inspecteur du recouvrement lorsqu'il a considéré qu'il n'était démontré ni l'interruption des mandats sociaux, ni l'existence d'un contrat de travail.

Sur ce fondement, l'URSSAF a décidé de priver de tout effet des actes juridiques pourtant valablement passés, en l'espèce les révocations de mandats sociaux et les licenciements. 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'actes juridiques qu'elle a estimé être fictifs, prérogative qu'elle tire de l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale.

Relevant que l'URSSAF se prévalait de la fictivité des révocations des mandats sociaux et des licenciements, la cour d'appel a pu en déduire qu'elle s'était placée sur le terrain de l'abus de droit afin d'effectuer le redressement.

Il sera par ailleurs relevé que, s'agissant de l'intensité du contrôle, les arrêts récents de la chambre commerciale montrent que cette dernière exerce un contrôle « léger », soit un contrôle de l'application correcte de la loi par les juges du fond lorsqu'ils apprécient le bien-fondé de la procédure appliquée, en matière fiscale (Com., 4 mars 2020, pourvoi n° 17-31.642 ; Com., 4 novembre 2020, pourvoi n° 18-25.547).

La première branche du moyen peut donc être rejetée.

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

Dans la deuxième branche du moyen, 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 ou faire application du droit commun. Elle en conclut que, dès lors qu'elle n'a pas appliqué la pénalité de 20 %, elle n'avait pas à se conformer à la procédure spécifique prévue à l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale.

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.

La procédure de droit commun, que l'URSSAF indique pouvoir choisir, ne lui permet pas d'écarter des actes juridiques valables.

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.

La seconde branche du moyen peut donc également être rejetée.

III – La question de la saisine du comité des abus de droit

En cas de litige sur les rectifications notifiées par l'URSSAF, le cotisant et l'URSSAF peuvent saisir le comité des abus de droit qui « a pour mission, lorsqu'il est saisi, d'émettre un avis sur l'existence d'actes constitutifs d'un abus de droit au sens de l'article L. 243-7-2 » (article R. 243-60 -1 du code de la sécurité sociale).

Dans la troisième branche du moyen, l'URSSAF fait valoir que la procédure d'abus de droit ne peut plus être mise en œuvre depuis le 12 janvier 2015, le comité ne disposant plus de membres, et qu'elle doit faire application du droit commun.

Ce grief est inopérant, puisqu'à la date d'envoi de la lettre d'observations du 28 juin 2013 qui devait mentionner « la possibilité de saisir le comité des abus de droit et les délais impartis à la personne contrôlée pour ce faire » (article R.243-60-3 du code de la sécurité sociale), le comité était constitué.

Ce n'est en réalité que pour les redressements réalisés postérieurement au 12 janvier 2015 que la question mérite d'être posée.

En effet, les membres du premier comité ont été nommés par arrêté du 22 décembre 2011, publié le 12 janvier 2012, le mandat courant jusqu'au 12 janvier 2015. Le comité n'a depuis lors pas été renouvelé, en raison notamment de l'absence de sa saisine, par les cotisants comme par l'URSSAF.

L'absence de saisine par les cotisants peut s'expliquer par le fait que l'URSSAF n'a pas ou peu utilisé cette procédure. En présence d'un abus de droit implicite, le cotisant, qui n'aura pas été informé de l'existence de ce comité, sera de fait privé de la possibilité de le saisir.

S'agissant de la saisine par l'URSSAF, à l'origine, l'avis du comité était particulièrement intéressant s'agissant de la charge de la preuve : en cas d'avis favorable aux organismes de recouvrement, la charge de la preuve devant le juge revenait au cotisant. Il a été mis fin à cette spécificité par la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, applicable aux rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2019. Désormais, même en cas d'avis du comité favorable aux organismes de recouvrement, ce sont ces derniers qui supportent la charge de la preuve en cas de réclamation.

La saisine du comité est donc avant tout une garantie faite pour le cotisant plus que pour l'URSSAF.

C'est pour cette première raison que l'impossibilité pratique pour l'URSSAF de saisir le comité des abus de droit, faute de nomination de ses membres, n'est pas de nature à dispenser de suivre la procédure spécifique prévue en matière d'abus de droit.

La seconde raison est que la saisine de ce comité n'est pas la seule garantie existante prévue par la procédure spécifique de l'abus de droit : le directeur de l'organisme doit également contresigner la lettre d'observations.

L'impossibilité pratique de réunir le comité des abus de droit ne saurait donc légitimer la pratique *contra legem* de l'abus de droit implicite.

De manière plus générale, l'absence de nomination des membres du comité des abus de droit me semble devoir conduire, en l'état actuel du droit, à l'impossibilité pour l'URSSAF d'avoir recours à la procédure d'abus de droit, même de manière explicite.

Je suis donc au rejet de l'ensemble des branches du moyen.

AVIS DE REJET