



**RAPPORT DE M. MONTFORT,
CONSEILLER**

Arrêt n° 759 du 4 septembre 2025 (FS-B) – Deuxième chambre civile

Pourvoi n° 22-17.437

Décision attaquée : Cour d'appel de Lyon du 12 avril 2022

L'[4]

C/

**L'union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et
d'allocations familiales (URSSAF) Rhône-Alpes**

**Avec proposition de rejet non spécialement motivé du moyen pris en ses
cinquième et sixième branches**

1 - Faits et procédure

2 - Analyse succincte et énoncé du moyen

3 - Identification du ou des points de droit faisant difficulté à juger

4- Proposition de rejet non spécialement motivé du moyen pris en ses cinquième et sixième branches

5- Discussion

5.1 - La compatibilité avec l'article 6, § 1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme

5.1.1 L'applicabilité

5.1.2 L'application

5.1.2.1-Jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme

5.1.2.2-Jurisprudence de la Cour de cassation

5.2 Les dispositions légales et réglementaires applicables à la production d'éléments de preuve pendant et après l'exercice du contrôle de l'URSSAF

5.2.1 Les modalités d'application de l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale

5.2.1.1- Le principe du contradictoire lors de la procédure de redressement

5.2.1.2- La production des pièces devant les juges

5.2.1.3- Les tempéraments aux règles de production des pièces justificatives

-Le bénéfice d'une exonération, une déduction spécifique ou une tolérance d'exclusion de cotisations sociales

-Les circonstances rendant impossible la production de pièces

5.2.2 - Les modalités d'application de l'article 563 du code de procédure civile

5.3 Thèses développées

5.3.1 Les parties

5.3.2 L'avis de Madame l'avocate générale

5.4- Solutions envisageables et conséquences sur l'arrêt attaqué

5.4.1- L'absence de cristallisation des documents

5.4.2- La cristallisation des documents au stade contradictoire de la procédure de redressement

5.4.3- La cristallisation sélective des documents pour les seuls régimes déclaratoires d'exclusion de l'assiette

5.4.4- La distinction de la production tardive et de la production complémentaire

1 - Faits et procédure

Par accord d'entreprise du 23 décembre 2004, [3], a mis en place un régime de retraite à prestations définies dit « retraite de raccordement » pour les collaborateurs proches de l'âge du départ en retraite, afin de compenser la disparition de la « retraite chapeau ». Ce régime s'applique aux collaborateurs âgés de 45 ans et plus au 31 décembre 2003, ayant plus de 30 ans d'ancienneté lors du départ à la retraite.

Suite à un contrôle de [3] ([3]) aux droits de laquelle vient l'[4] (la cotisante) portant sur la période du 1er juillet 2008 au 31 décembre 2010, l'union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales Rhône-Alpes (l'URSSAF) lui a notifié le 19 octobre 2011 une lettre d'observations portant un redressement global pour un montant de 9 069 103 euros ramené à 8 477 530 euros, puis le 16 décembre 2011 une mise en demeure pour ce montant en cotisations et contributions sociales, et 1 122 790 euros en majorations de retard, soit la somme globale de 9 600 320 euros dont le chef de redressement n° 17 portait sur les « cotisations et contributions dues sur la participation patronale au régime de retraite complémentaire : retraite de raccordement », pour un montant de 4 335 817 euros.

Devant la commission de recours amiable (CRA), la cotisante a fait valoir que ce chef de redressement était entaché d'une erreur matérielle manifeste dans la détermination de l'assiette des cotisations dès lors qu'après vérification, il s'avérait qu'elle n'avait versé aucune cotisation à l'organisme de retraite pour le financement de ce régime de retraite par raccordement sur la période contrôlée. Elle a indiqué fournir pour en justifier une attestation dudit organisme.

Après vaines contestations auprès de la commission de recours amiable, la cotisante a saisi d'un recours le tribunal judiciaire de Lyon.

Par jugement du 7 mai 2019, le tribunal a annulé le redressement, objet du point 8 : « indemnités de rupture forcée », pour un montant de 68 752 euros, et invité l'URSSAF à procéder au recalcul utile des cotisations sur la seule somme de 4 600 euros, confirmé le redressement, objet du point 12-3 : « champ d'application du contrat de prévoyance. Mutuelle Alasso », pour un montant de 1 751 181 euros, et condamné l'association au paiement de cette somme, outre majorations de retard à parfaire, confirmé le redressement, objet du point 16 : « plan d'épargne entreprise : formalités de dépôt », pour un montant de 550 728 euros, et condamné l'association au paiement de cette somme, outre majorations de retard à parfaire, confirmé le redressement, objet du point 17 : « cotisations et contributions dues sur la participation patronale aux régimes de retraite supplémentaire : retraite de raccordement », pour un montant de 4 335 817 euros, et condamné l'association au paiement de cette somme, outre majorations de retard à parfaire, annulé le redressement, objet du point 19 : « retraite supplémentaire à cotisations définies », pour un montant de 12 608 euros, annulé l'observation pour l'avenir : « assujettissement et affiliation au régime général ».

Par arrêt du 12 avril 2022, la cour d'appel de Lyon a ordonné la jonction des procédures enregistrées n° RG 19/04412 et RG 19/04635, en ce qu'il a confirmé le jugement, a confirmé le redressement objet du point 12-3 : « champ d'application du contrat de prévoyance. Mutuelle Alasso » pour un montant de 1 751 181 euros et

condamné l'[4] au paiement de cette somme au bénéfice de l'Urssaf Rhône-Alpes, outre majorations de retard à parfaire, en ce qu'il a confirmé le redressement objet du point 16 : « plan d'épargne entreprise : formalités de dépôt » pour un montant de 550 728 euros et condamné l'[4] au paiement de cette somme au bénéfice de l'Urssaf Rhône-Alpes, outre majorations de retard à parfaire, en ce qu'il a confirmé le redressement objet du point 17 : « cotisations et contributions dues sur la participation patronale aux régimes de retraite supplémentaire : retraite de raccordement » pour un montant de 4 335 817 euros et condamné l'[4] au paiement de cette somme au bénéfice de l'Urssaf Rhône-Alpes, outre majorations de retard à parfaire, a ordonné l'exécution provisoire, a rejeté les demandes formées au titre des frais irrépétibles, a dit que chaque partie conservera la charge des dépens engagés pour la défense de ses intérêts, a infirmé pour le surplus, a validé le redressement objet du point 8 : « indemnités de rupture forcée » à hauteur de la somme de 1 150 euros et condamne l'[4] à payer cette somme à l'Urssaf Rhône-Alpes, outre majorations de retard à parfaire, a confirmé le redressement objet du point 19 : « retraite supplémentaire à cotisations définies » pour un montant de 12 608 euros et condamne l'[4] à payer cette somme à l'Urssaf Rhône-Alpes, outre majorations de retard à parfaire, et avant dire droit sur l'observation pour l'avenir relative à l'assujettissement et à l'affiliation au régime général et sursis à statuer sur le dit chef de redressement.

La cotisante a déposé sa déclaration de pourvoi le 8 juin 2022. Le mémoire ampliatif a été déposé au greffe le 10 octobre 2022 puis signifié à l'URSSAF le 24 octobre 2022, suivi de trois mémoires complémentaires le 2 mai 2024, le 20 novembre 2024 et le 27 février 2025. Le mémoire en défense a été déposé au greffe et notifié à la cotisante le 8 août 2023, suivi d'un mémoire complémentaire, le 14 février 2025. La cotisante demande la condamnation de l'URSSAF à lui payer la somme de 3000 euros en application de l'article 700 du code de procédure civile, l'URSSAF demandant la condamnation de la cotisante à lui payer 3500 euros. La procédure paraît régulière.

2 - Analyse succincte et énoncé du moyen

Le pourvoi présente un moyen articulé en sept branches qui reprochent à la cour d'appel :

- **la violation de l'article 563 du code de procédure civile** en ce que la cour d'appel ne pouvait refuser d'examiner les nouvelles pièces produites par le cotisant au stade judiciaire dès lors que le cotisant est recevable à produire de nouvelles pièces et de nouvelles preuves à ce stade afin d'établir le manque de fondement du redressement. (première branche)

- **la violation de l'article R. 243-59 du code de procédure civile** en ce que n'est pas tardive la production de nouveaux éléments de preuve, non communiqués lors du contrôle au soutien de la demande du cotisant dans le cadre de son recours juridictionnel. (deuxième branche)

- **la violation de l'article 6, § 1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme** pour non-respect du droit d'accès à un tribunal impartial et des droits de la défense en ce que la cour d'appel a refusé de tenir compte des éléments de

preuve apportés par le cotisant au soutien de ses prétentions par lesquels il contestait l'assiette du redressement. (troisième branche)

-la violation de l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale en ce que la cour d'appel a refusé d'analyser les pièces nouvelles produites par le cotisant au stade judiciaire alors qu'il ressortait de ses constatations que le cotisant n'avait pas refusé, lors du contrôle, de produire ces pièces qui ne lui avaient pas été demandées par l'inspecteur du recouvrement. (quatrième branche)

- la violation des articles L. 142-4, R. 142-1 et R. 142-4-10 du code de la sécurité sociale, 5 et 563 du code de procédure civile en ce que le cotisant est recevable à soulever, pour la première fois devant la commission de recours amiable ou au stade judiciaire, de nouveaux moyens qu'il n'a pas exposé lors du contrôle. (septième branche)

Le pourvoi soutient à titre subsidiaire **un sursis à statuer et la saisine du Conseil d'Etat de questions préjudicielles** portant sur :

- la légalité de l'article R. 243-59, alinéas 2 et 3 du code de la sécurité sociale, interprétés en ce sens qu'ils interdiraient la production de pièces nouvelles au stade judiciaire par le cotisant, cette interprétation contrevenant à l'article 563 du code de procédure civile. (cinquième branche)

- la légalité de l'article R. 243-59, alinéas 2 et 3 du code de la sécurité sociale, tel qu'interprété par la Cour de cassation, au regard de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme. (sixième branche)

Enoncé du moyen :

« L'[4] fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'avoir confirmé le redressement objet du point 17 : « cotisations et contributions dues sur la participation patronale aux régimes de retraite supplémentaire : retraite de raccordement », pour un montant de 4.335.817 €, et de l'avoir condamnée au paiement de cette somme au bénéfice de l'URSSAF Rhône Alpes, outre majorations de retard à parfaire ;

1. ALORS QUE le contentieux de la sécurité sociale porté devant les juridictions spécialement désignées est formé, instruit et jugé selon les dispositions du code de procédure civile ; que l'article R. 142-1 du code de la sécurité sociale exige seulement que le redressement litigieux ait préalablement fait l'objet d'un recours préalable devant la commission de recours amiable de l'URSSAF ; que l'article 563 du code de procédure civile, ainsi applicable à la procédure contentieuse en matière de sécurité sociale, prévoit que « pour justifier en appel les prétentions qu'elles avaient soumises au premier juge, les parties peuvent invoquer des moyens nouveaux, produire de nouvelles pièces ou proposer de nouvelles preuves » ; qu'il en résulte que le cotisant est recevable à invoquer tout moyen - en produisant au besoin des pièces nouvelles à hauteur d'appel - de nature à obtenir l'annulation ou la réduction d'un chef de redressement ayant été contesté devant la commission de recours amiable, peu important que ces moyens et pièces n'aient pas été présentées au cours de la phase de contrôle ; qu'en l'espèce, l'[4] a soutenu devant la commission de recours amiable, puis devant le juge judiciaire, qu'elle ne pouvait être redressée au titre du régime de retraite par raccordement pour la période 2008-2010 n'ayant pas versé de contributions patronales pour financer ce régime au cours de cette période et a souligné que le redressement reposait sur une erreur d'interprétation de l'URSSAF, qu'elle ne pouvait anticiper, ses inspecteurs ayant tenu compte pour la redresser, non du montant de primes qui

auraient été versées à l'assureur de 2008 à 2010 , mais de simples provisions inscrites en comptabilité afin de formaliser le passif social de l'[4] (conclusions p. 7 et 8) ; qu'à cette fin, l'[4] a produit une attestation par laquelle l'organisme assureur CMAV certifiait ne pas avoir perçu de contributions de l'[4] au régime complémentaire de retraite au cours de la période contrôlée de juillet 2008 à décembre 2010, ainsi que les éléments comptables à l'appui desquels cette attestation a été établie (pièces n°20 à 22) ; que la cour d'appel a refusé d'examiner ces pièces produites par l'exposante aux motifs que « l'association n'a produit elle-même, lors des opérations de contrôle ou au cours de la phase contradictoire, aucun document étayant son allégation d'absence de versement de primes à la Caisse mutuelle d'assurance sur la vie (...) sur la période du 1er juillet 2008 au 31 décembre 2010, de sorte que les inspecteurs du recouvrement n'ont pu vérifier le bien-fondé de cette affirmation et s'assurer de la réalité de cette absence de versements, le tribunal ayant très justement relevé, à cet égard, que l'association avait, au contraire, fourni des éléments suffisants pour que les inspecteurs retiennent le principe du versement par l'association de primes à la Caisse mutuelle d'assurance sur la vie », que « l'association ne démontre aucunement qu'elle n'était pas matériellement en mesure, dans la durée du contrôle, de produire les justificatifs versés ultérieurement dans le cadre du recours » et que « il n'est pas possible, dans le cadre du recours judiciaire, de s'assurer de la concordance des contrats et, partant, de pertinence de ces justificatifs, la production tardive de ces pièces [ayant] privé les inspecteurs du recouvrement de la possibilité de procéder à ce contrôle de pertinence » (arrêt p. 7 et 8 et jugement p. 7) ; qu'en statuant ainsi alors que l'[4] était recevable à produire de nouvelles pièces et de nouvelles preuves au stade judiciaire afin d'établir le manque de fondement du redressement faute de contribution de sa part au régime de retraite complémentaire lors de la période redressée et alors que les juges devaient les analyser afin d'apprécier le bien-fondé de sa demande, la cour d'appel a violé l'article 563 du code de procédure civile dans sa version applicable ;

2. ALORS QU'il appartient à la juridiction compétente en matière de contentieux de sécurité sociale de se prononcer sur le fond du litige au regard des pièces et éléments de preuve présentés par les parties ; que l'article R. 243-59 alinéa 3 du code de la sécurité sociale n'interdit pas au cotisant d'apporter de nouveaux éléments de preuve, non communiqués lors du contrôle, au soutien de sa demande dans le cadre de son recours juridictionnel ; qu'en refusant néanmoins de statuer sur le fond du litige et d'analyser l'attestation de l'organisme assureur CMAV certifiant ne pas avoir perçu de cotisations de l'[4] au régime complémentaire de retraite en cause au titre de la période contrôlée ainsi que les éléments comptables à l'appui (pièces n°20 à 22), aux motifs impropres que « les pièces litigieuses aujourd'hui présentées par la société n'ont pas été communiquées en temps utiles aux agents en charge du contrôle comme l'exige l'article R 243-59 du code de la sécurité sociale » et qu'elles feraient ainsi l'objet d'une « production tardive » sans que l'[4] n'ait prouvé son impossibilité de les communiquer « dans la durée du contrôle » (arrêt p. 7 et 8 et jugement p.7), la cour d'appel a violé par fausse application l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale dans sa version applicable au litige ;

3. ALORS EN TOUTE HYPOTHESE QU'en refusant d'examiner les éléments de preuves apportés par l'[4] au soutien de ses prétentions et en refusant de tenir compte des éléments produits pour établir l'absence de versement de contributions patronales au régime complémentaire lors de la période redressée, la cour d'appel l'a privée du droit d'accès à un tribunal impartial et de la possibilité d'exercer utilement ses droits de la défense en violation de l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

4. ALORS, A TITRE SUBSIDIAIRE, QUE selon les alinéas 2 et 3 de l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale, dans sa version en vigueur issue du décret n° 2007-546 du 11 avril 2007, « Les employeurs (...) sont tenus de présenter aux agents chargés du contrôle (...) tout document et de permettre l'accès à tout support d'information qui leur sont demandés par ces agents comme nécessaires à l'exercice du contrôle » ; qu'en admettant même qu'il résulte de ce texte l'interdiction de production en appel de pièces qui auraient été sollicitées en vain auprès du cotisant par les inspecteurs lors du contrôle, cette interdiction ne saurait en toute hypothèse valoir pour des pièces non sollicitées par les inspecteurs auprès du cotisant lors de la phase de contrôle ; qu'en l'espèce il ressort des motifs de l'arrêt que « Il n'est ni justifié, ni même soutenu par l'Urssaf que l'association n'a pas transmis durant le contrôle des documents qui avaient été

sollicités » (arrêt p. 7 § 5), la cour d'appel constatant que l'[4] n'avait pas refusé de déférer à une quelconque demande de production de pièces formulée par les inspecteurs ; qu'en refusant néanmoins d'analyser les pièces nouvelles produites par l'[4] au stade judiciaire alors même qu'il ressort de ses propres constatations que les inspecteurs du recouvrement de l'Urssaf n'avaient pas sollicité la présentation de ces documents lors du contrôle, ni que l'[4] aurait refusé d'accéder à une telle demande de production, de sorte que ces pièces étaient d'autant plus recevables au stade de l'appel et n'avaient rien de tardives, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences de ses constatations, a violé l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale pris en sa version applicable ;

5. ALORS, A TITRE PLUS SUBSIDIAIRE, QU'en vertu du principe de séparation des autorités administratives et judiciaires posé par l'article 13 de la loi des 16-24 août 1790 et par le décret du 16 fructidor an III, le juge administratif est en principe seul compétent pour statuer, le cas échéant par voie de question préjudicielle, sur toute contestation de l'interprétation et de la légalité de telles décisions, soulevée à l'occasion d'un litige relevant à titre principal de l'autorité judiciaire ; que sauf à ce qu'il apparaisse manifestement, au vu d'une jurisprudence établie du Conseil d'Etat, que la contestation peut être accueillie par le juge saisi au principal, en cas de contestation sérieuse portant sur un acte administratif ou un texte réglementaire les tribunaux de l'ordre judiciaire statuant en matière civile doivent surseoir à statuer jusqu'à ce que la question préjudicielle de l'interprétation ou de la légalité de ce texte réglementaire soit tranchée par la juridiction administrative ; qu'à supposer que les dispositions de l'article R. 243-59, alinéas 2 et 3, du code de la sécurité sociale dans sa version en vigueur issue du décret 2007-546 du 11 avril 2007 soient interprétées par la Cour de cassation comme interdisant la production de pièces nouvelles au stade judiciaire par le cotisant, cette interprétation de ce texte réglementaire par la Cour de cassation contreviendrait aux dispositions de l'article 563 du code de procédure civile qui autorise explicitement la production « de nouvelles pièces » ou « de nouvelles preuves » en appel et ferait naître une difficulté d'interprétation de ces deux textes réglementaires que seul le Conseil d'Etat pourrait trancher ; qu'il appartiendra alors à la Cour de cassation, si cette interprétation de l'article R. 243-59, alinéas 2 et 3 est retenue, de surseoir à statuer et de saisir le Conseil d'Etat d'une question préjudicielle pour qu'il statue sur cette difficulté d'interprétation de ces deux textes réglementaires au regard du principe de séparation des autorités administratives et judiciaires posé par l'article 13 de la loi des 16-24 août 1790 et par le décret du 16 fructidor an III, ensemble l'article 49 du code de procédure civile ;

6. ALORS, A TITRE PLUS SUBSIDIAIRE, Qu'à suppose que les dispositions de l'article R. 243-59, alinéas 2 et 3, du code de la sécurité sociale dans sa version en vigueur issue du décret 2007-546 du 11 avril 2007 soient interprétées par la Cour de cassation comme interdisant la production de pièces nouvelles au stade judiciaire par le cotisant, ce texte réglementaire à l'aune de cette interprétation de la Cour de cassation contreviendrait à l'article 6 § 1 de la Convention de Sauvegarde des Droits de l'Homme et des libertés fondamentales qui érige le droit d'accès à un tribunal impartial et d'exercer utilement ses droits de la défense ; qu'au regard du principe de séparation des autorités administratives et judiciaires posé par l'article 13 de la loi des 16-24 août 1790 et par le décret du 16 fructidor an III, ensemble l'article 49 du code de procédure civile, il appartiendra alors à la Cour de cassation, si cette interprétation de l'article R. 243-59, alinéas 2 et 3 est retenue, de surseoir à statuer et de saisir le Conseil d'Etat d'une question préjudicielle pour qu'il statue sur la question de la légalité de ce texte réglementaire tel qu'interprété ;

7. ALORS ENFIN ET EN TOUTE HYPOTHESE QUE la motivation présentée lors de la phase contradictoire du contrôle URSSAF ne lie pas le cotisant, qui peut devant la commission de recours amiable et/ou devant les juridictions de sécurité sociale présenter de nouveaux moyens ; qu'en se fondant néanmoins sur le motif selon lequel « La cour observe par ailleurs que dans sa lettre de contestation du 18 novembre 2011, l'association estime qu'il n'y a « pas lieu d'appliquer au dispositif de retraite de raccordement les dispositions de droit commun en matière de contributions patronales finançant des régimes de retraite supplémentaires à cotisations définies au sens de l'article L. 242-1 alinéa 7 du code de la sécurité sociale » mais ne soutient pas qu'elle n'a versé aucune contribution au titre des années 2009 et 2010. Cette affirmation n'a été formulée pour la première fois qu'à l'occasion de la saisine de la commission de recours amiable, par un courrier du 17 janvier 2012 et un mémoire du 14 mars 2012 » (arrêt p. 7 dernier § et jugement p. 7), cependant que l'[4] pouvait soulever un tel moyen pour la première fois au stade

judiciaire, et de plus fort à l'occasion de la saisine de la commission de recours amiable, la cour d'appel a violé les articles L. 142-4, R. 142-1 et R. 142-4-10 du code de la sécurité sociale pris en leur version applicable au litige, ensemble les articles 5 et 563 du code de procédure civile. »

3 - Identification du ou des points de droit faisant difficulté à juger

-Conventionnalité de la jurisprudence de notre chambre, notamment au regard du droit au procès équitable

-La cristallisation des documents au stade du recours administratif : possibilité pour le cotisant de produire de nouvelles pièces devant les juges d'appel en charge du contentieux de la sécurité sociale (hors taxation forfaitaire)

4- Proposition de rejet non spécialement motivé du moyen pris en ses cinquième et sixième branches portant sur les conditions du sursis à statuer et de la saisine du conseil d'Etat

Le pourvoi soutient à titre subsidiaire **un sursis à statuer et la saisine du conseil d'Etat de questions préjudicielles** portant sur :

- la légalité de l'article R. 243-59, alinéas 2 et 3 du code de la sécurité sociale, interprétés en ce sens qu'ils interdiraient la production de pièces nouvelles au stade judiciaire par le cotisant, cette interprétation contrevenant à l'article 563 du code de procédure civile. (cinquième branche)

- la légalité de l'article R. 243-59, alinéas 2 et 3 du code de la sécurité sociale, tel qu'interprété par la Cour de cassation, au regard de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme. (sixième branche)

Depuis la modification de l'article 49, alinéa 2, du code de procédure civile par le décret n° 2015-233 du 27 février 2015, la juridiction judiciaire saisie d'un litige dont la solution dépend d'une question soulevant une difficulté sérieuse et relevant de la compétence de la juridiction administrative, doit la transmettre à la juridiction administrative compétente et surseoir à statuer jusqu'à la décision sur la question préjudicielle.

Si la société est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article 6, § 1, de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales dès lors qu'il invoque la violation du droit d'accès à un tribunal à l'occasion d'une procédure portant sur la contestation de droits et obligations à caractère civil, la situation invoquée par la société constitue une ingérence dans l'exercice de son droit d'accès à la justice, en ce qu'elle restreint la production de pièces au seul stade de la procédure contradictoire, elle est justifiée par un but légitime, à savoir la bonne administration de la justice, et ne porte dès lors pas atteinte à la substance même du droit au procès équitable de sorte que le moyen, pris en ses troisième et sixième branches est inopérant (pex. : 2e Civ., 19 décembre 2019, pourvoi n° 18-22.912 ; 2e Civ., 7 janvier 2021, pourvoi n° 19-19.395 : rejet du premier moyen, pris en sa troisième branche et du second moyen, pris en sa troisième branche). La question soulevée relevant de la

compétence de l'office de la Cour de cassation, il n'y a pas lieu de saisir le conseil d'Etat de la question préjudicielle.

La question de la légalité de l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale au regard de l'article 563 du code de procédure civile qui est de nature réglementaire ne nous semble pas constituer une question soulevant une difficulté sérieuse justifiant sa transmission à la juridiction administrative compétente et un sursis à statuer jusqu'à la décision sur la question préjudicielle, le moyen, pris en sa cinquième branche est inopérant.

Eu égard à ces éléments, il sera proposé à notre chambre un rejet non spécialement motivé du moyen pris en ses cinquième et sixième branches.

5 - Discussion citant les références de jurisprudence et de doctrine

5.1 - La compatibilité avec l'article 6, § 1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme

5.1.1 L'applicabilité de l'article 6, §1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme

Notre chambre a pu juger que lors des opérations de contrôle jusque devant la commission de recours amiable, l'article 6 §1 de la convention n'est pas applicable (2^e Civ., 17 décembre 2009, pourvoi n° 08-20.797 ; 2^e Civ., 20 juin 2007, pourvoi n° 06-11.601 ; 2^e Civ., 8 novembre 2006 pourvoi n° 05-14.075 ; 2^e Civ., 18 octobre 2005, pourvoi n° 04-30.052 ; 2^e Civ., 18 octobre 2005, pourvoi n° 04-30.351 ; 2^e Civ., 6 avril 2004, pourvoi n° 02-20.167 ; Soc., 28 novembre 2002, pourvoi n° 01-20.315 ; Soc. 12 juillet 2001, pourvoi n° 00-10.219 Bull. n° 269).

Au stade judiciaire, la société est fondée à se prévaloir des dispositions de l'article 6, § 1, de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales dès lors qu'elle invoque la violation du droit d'accès à un tribunal à l'occasion d'une procédure portant sur la contestation de droits et obligations à caractère civil concernant une cotisation sociale (CEDH, arrêt du 13 septembre 2005, req. n° 65935/01, M.B. c. France) -ce qui n'est pas le cas en matière fiscale (CEDH, [GC.], 12 juill 2001, req. n° 44759/98, Ferazzini c/ Italie, § 25 et 31).

5.1.2 L'application de l'article 6, §1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme

5.1.2.1 -Jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme

I - Le droit d'accès à la justice :

La situation invoquée par la société constitue une ingérence dans l'exercice de son droit d'accès à la justice, en ce qu'elle restreint la production de pièces au seul stade de la procédure contradictoire, elle doit être justifiée par un but légitime, à savoir la bonne administration de la justice, et ne doit pas porter dès lors atteinte à la substance même du droit au procès équitable.

La cour européenne des droits de l'homme apprécie l'étendue du contrôle opéré par le juge. Le principe de pleine juridiction invoqué par le mémoire complémentaire a été plusieurs fois tempéré par la jurisprudence de la cour européenne, qui lui a souvent donné une interprétation souple, notamment dans les affaires de droit administratif et de droit de la sécurité sociale où la compétence de l'instance de recours était restreinte en raison de la nature technique de l'objet du litige (CEDH *GranAl-Dulimi et Montana Management Inc. c. Suisse* [GC], 2016, § 130 ; *Chaudet c. France*, 2009, § 37). Dans son arrêt *Ramos Nunes de Carvalho e Sá c. Portugal* [GC], 2018 (§ 196 et § 203), la cour rappelle que le contrôle juridictionnel d'une décision administrative doit être adapté à l'objet du litige (§ 196).

II - L'objet de la décision critiquée :

Si la décision administrative se prononce sur une simple question de faits, le contrôle du juge devra être plus poussé que s'il s'agit d'un domaine spécialisé qui requiert des compétences techniques spécifiques. Si le tribunal ne jouissait pas de la plénitude de juridiction au sens de la législation nationale en tant que telle, mais avait examiné point par point les arguments des requérants soulevés dans leurs moyens d'appel sans se voir contraint de se déclarer incompétent pour y répondre ou pour contrôler les constats de fait ou de droit établis par les autorités administratives (§183).

III - Les garanties procédurales devant l'autorité administrative contestée :

La cour de Strasbourg vérifie si le plaignant a déjà disposé, au stade administratif préalable, de garanties procédurales remplissant nombre d'exigences de l'article 6. Dans ce cas, cela peut justifier un contrôle juridictionnel ultérieur allégé (CEDH, *Bryan c. Royaume-Uni*, 1995, §§ 46-47 ; CEDH, *Holding et Barnes PLC c. Royaume-Uni* (déc.), 2002). Lorsque les faits ont été établis par l'administration au cours d'une procédure quasi-judiciaire respectant nombre des exigences de l'article 6 § 1, qu'il n'y a pas de contestation sur la matérialité des faits ainsi établis ni quant aux déductions tirées de ces faits par l'administration, et que le juge a traité point par point les autres moyens d'appel du justiciable, alors le contrôle exercé par la juridiction d'appel est jugé d'une portée suffisante au regard de l'article 6 § 1 (CEDH, *Bryan c. Royaume-Uni*, 1995, §§ 44-47). L'arrêt *Fazia Ali c. Royaume-Uni*, 2015, concernait l'étendue limitée du contrôle judiciaire d'une décision administrative en matière d'aide sociale, relative à l'hébergement de familles sans logement sur un dispositif visant à fournir un logement aux personnes sans domicile, qui couvrait une multitude de petits cas et qui avait pour vocation d'apporter, d'une manière économique et équitable, une aide aussi grande que possible à des personnes dans le besoin. Selon la cour européenne, lorsqu'une enquête sérieuse sur les faits a déjà été menée au niveau administratif, l'article 6 § 1 n'impose pas que le contrôle exercé par les juges nationaux comprenne nécessairement une réouverture complète du dossier, avec une nouvelle audition des témoins.

IV - La teneur du litige, y compris les moyens d'appel, tant souhaités que réels (*Bryan c. Royaume-Uni*, 1995, § 45) : le jugement doit pouvoir examiner point par point chacun des moyens du plaignant sur le fond, sans refuser aucun d'entre eux, et donner des raisons claires pour leur rejet. Quant aux faits, le juge doit pouvoir réexaminer ceux qui sont au centre du recours du plaignant. Ainsi si le plaignant soulève uniquement des moyens de procédure, il ne pourra reprocher par la suite au juge de ne pas s'être prononcé sur les faits (*Potocka et autres c. Pologne*, 2001, § 57).

V - L'appréciation des points de fait :

Il est intéressant de constater que l'opinion concordance sous l'arrêt *Ramos Nunes de Carvalho e Sá c. Portugal* [GC], 2018 vient préciser que s'agissant des points de fait, il y a une différence majeure entre, d'une part, l'exigence que le tribunal examine la manière dont l'autorité administrative a établi les faits pertinents et vérifie que la base factuelle sur laquelle elle a pris

sa décision était suffisante et assez solide pour justifier les conséquences juridiques qui en ont découlé et, d'autre part, l'exigence que le tribunal procède à un réexamen des éléments de preuve pour établir lui-même les faits. Dans le premier cas, ce que la partie qui conteste la décision administrative doit réussir à faire pour obtenir gain de cause est de démontrer au tribunal soit que les faits tels qu'ils ont été établis par l'autorité administrative ne constituent pas une base suffisamment solide pour emporter les conséquences juridiques attachées à la décision soit que l'établissement de ces faits n'a pas été réalisé de manière conforme aux garanties procédurales requises. Si le recours aboutit, alors le tribunal doit annuler la décision litigieuse. Selon les circonstances, il peut renvoyer l'affaire à l'autorité administrative pour réexamen ou, si la base factuelle est déjà suffisamment claire, rendre éventuellement une nouvelle décision sur le fond. Dans le second cas, il devrait lui-même procéder à nouveau à l'examen et à l'appréciation des éléments de preuve.

Dans la jurisprudence de la Cour, ce premier type de contrôle juridictionnel a été jugé conforme aux exigences de l'article 6 § 1. Même dans des cas où l'article 6 était applicable dans son volet pénal, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, la cour européenne a considéré que le contrôle juridictionnel avait été suffisant alors même que la juridiction compétente n'avait pas procédé à un nouvel examen des éléments de preuve ni à sa propre appréciation de ces éléments.

À l'inverse, elle a conclu à la violation de l'article 6 dans des cas où les juridictions nationales n'avaient pas pu ou pas voulu examiner un point fondamental du litige car elles s'étaient estimées liées par les conclusions de fait ou de droit des autorités administratives et empêchées, dès lors, de procéder à un examen indépendant de ces conclusions.

Pendant les opérations de contrôle, la production des pièces justificatives est une obligation qui incombe au cotisant. Il peut le faire en étant accompagné par un avocat qui peut contester en droit et en fait les chefs de redressement pendant le délai de 30 jours. Le redressement se fonde sur la base des déclarations du cotisant.

En l'espèce, la réalité des faits ne nous semble pas discutée, seul le montant étant litigieux. La cotisante n'a pas versé avant le terme de la procédure contradictoire des pièces justificatives complémentaires aux éléments comptables déjà à la disposition des inspecteurs.

Il existe un risque d'atteinte à ces composantes de l'article 6§1, l'égalité des armes, s'il est laissé à la caisse la faculté de présenter un moyen nouveau sous la forme de la modification ou l'ajout d'un chef de redressement, notamment en cas de substitution de motifs de la caisse, en dehors de la période de contrôle et sans une nouvelle lettre d'observations faisant courir de plus fort un nouveau délai de réponse de 30 jours. Cette situation qui n'est pas posée au cas d'espèce est susceptible d'avoir des répercussions dans la mesure où l'employeur ne pouvant pas produire de pièces est susceptible d'être dans une situation de « *net désavantages* » par rapport à la caisse. Dans cette hypothèse, il ne serait pas mis en mesure de débattre contradictoirement des éléments de droit et de fait.

5.1.2.2 - Jurisprudence de la Cour de cassation

Le mémoire ampliatif fait valoir le non-respect du droit d'accès à un tribunal impartial et des droits de la défense en ce que la cour d'appel aurait refusé de tenir compte des éléments de preuve apportés par le cotisant au soutien de ses prétentions par lesquels il contestait l'assiette du redressement.

Notre chambre a déjà statué sur ce point de droit soutenu dans le moyen pris en sa troisième branche pour écarter l'atteinte ((pex. : 2e Civ., 19 décembre 2019, pourvoi n° 18-22.912 ; 2e Civ., 7 janvier 2021, pourvoi n° 19-19.395 : rejet du premier moyen, pris en sa troisième branche et du second moyen, pris en sa troisième branche).

2^e Civ., 19 décembre 2019, pourvoi n° 18-22.912 F-D

« Attendu que pour déclarer partiellement mal fondé le chef de redressement relatif à la réintégration dans l'assiette des cotisations des indemnités forfaitaires kilométriques, l'arrêt constate que l'URSSAF a opéré un redressement relatif au versement de forfaits mensuels pour le remboursement des frais engagés par des salariés liés à l'utilisation de leur véhicule personnel pour des déplacements professionnels, à hauteur d'un montant de cotisations et de contributions sociales de 1 861 334 euros, au motif qu'à défaut de preuve du caractère professionnel des dépenses, l'exonération de cotisations de ces forfaits ne pouvait être admise ; qu'il retient en substance que le GIE reconnaît ne pas avoir été en mesure de fournir les justificatifs demandés par l'URSSAF lors du contrôle mais que, faisant état d'une pratique antérieure admise par l'URSSAF qui permettait de se passer de justificatifs détaillés et ayant payé sans attendre l'issue de la procédure le montant de ce chef de redressement, il est incontestablement de bonne foi ; qu'elle a entamé dès septembre 2011, en informant l'URSSAF, la procédure de recollement des pièces ; que la durée très importante de ce travail qui a été de trois ans n'était pas compatible avec la procédure de contrôle ; que le sérieux de ce travail justifie que l'ensemble des pièces produites soient admises afin d'assurer au GIE l'exercice plein et entier de ses droits à se défendre conformément à l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme qui garantit le droit à un procès équitable ; que le GIE rapporte la preuve que les indemnités forfaitaires mensuelles versées de 2008 à 2010 sous forme d'indemnités kilométriques exonérées de cotisations sociales avaient bien un caractère professionnel et ne constituaient pas un avantage en nature ; que sans qu'il y ait lieu d'ordonner une expertise, le résultat de l'étude établi à partir des fichiers récapitulatifs de chaque établissement du GIE valide les forfaits payés en 2008 à 65,33 %, en 2009 à 77,36 % et en 2010 à 83,62 %, soit en moyenne sur les trois années à 75,43 % ;

Qu'en statuant ainsi, alors qu'il résultait de ses constatations que lors des opérations de contrôle, le GIE n'avait produit aucun justificatif nécessaire à la vérification de l'application des règles de déduction des frais professionnels, de sorte qu'il ne pouvait demander la nullité de ce chef de redressement, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations, a violé les textes susvisés ; »

Notre chambre appréciera, si la situation invoquée par la société constitue une ingérence dans l'exercice de son droit d'accès à la justice, en ce qu'elle est susceptible de restreindre la production de pièces au seul stade de la procédure contradictoire sans remettre en cause le principe de la contradiction et la possibilité d'invoquer des moyens nouveaux en lien avec l'objet du litige devant la juridiction, qu'elle est justifiée par un but légitime, à savoir la bonne administration du recouvrement des cotisations sociales, et si elle ne porte dès lors atteinte à la substance même du droit au procès équitable pour apprécier le mérite du moyen, pris en ses troisième et sixième branches.

5.2 Les dispositions légales et réglementaires applicables à la production d'éléments de preuve pendant et après l'exercice du contrôle de l'URSSAF

Le chef de redressement n°17 et les pièces justificatives qui font l'objet du présent litige relatif à la détermination de l'assiette des cotisations sociales portent sur le régime applicable au financement par l'employeur des retraites par rattachement.

Pour maintenir le redressement, la commission de recours amiable a estimé que cette attestation était en contradiction avec les éléments communiqués lors des opérations de vérification et qu'elle n'était corroborée par aucun justificatif comptable. À l'occasion de son recours juridictionnel, la cotisante a maintenu qu'aucune assiette ne pouvait être retenue au titre des années concernées puisque, sur la période contrôlée, aucune somme n'avait été versée à la CMAV. À ce titre, elle versait une attestation de la CMAV et une autre établie par le commissaire aux comptes de cette dernière, ainsi que des éléments comptables à l'appui desquels cette attestation avait été établie.

5.2.1 Les modalités d'application de l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale

5.2.1.1- Le principe du contradictoire lors de la procédure de redressement

L'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale prévoit que l'inspecteur du recouvrement, à qui l'employeur n'a pas présenté les justificatifs nécessaires pour permettre le contrôle, peut solliciter de celui-ci, avant l'envoi de la lettre d'observations, la production de documents supplémentaires. En application du même texte, les employeurs sont tenus de présenter aux agents chargés du contrôle tout document et de permettre l'accès à tous supports d'information qui leur sont demandés par ces agents comme nécessaires à l'exercice du contrôle.

L'objet de la lettre d'observations est explicité par plusieurs décisions de notre chambre.

L'article R. 243-49 oblige l'agent à communiquer ses observations à l'employeur pour provoquer éventuellement dans les trente jours ses explications sur les irrégularités relevées, afin qu'il puisse en être tenu compte lors de l'établissement, à l'issue de ce délai, du rapport transmis à l'organisme chargé du recouvrement (2^e Civ., 16 février 2012, pourvoi n° 1112166, Bull. 2012, II, n° 33). La lettre d'observations permet de donner à l'employeur une connaissance exacte des causes du redressement de nature à faire valoir ses observations (2^e Civ., 8 juillet 2010, pourvoi n° 0916708).

L'envoi de la lettre d'observations n'étant soumis à aucun délai, l'URSSAF peut, après qu'une première notification n'ait pu être valablement délivrée, procéder à une nouvelle notification des observations du contrôleur (Soc., 8 février 2001, pourvoi n° 9916305). De la même manière, une nouvelle lettre d'observations peut valablement être délivrée après annulation de la mise en demeure antérieure en raison d'une contestation par le cotisant de la régularité de la procédure de contrôle (2^e Civ., 11 juillet 2005, pourvoi n° 0320898).

Concernant le respect du contradictoire, la lettre par laquelle l'inspecteur du recouvrement répond, en application de l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale, aux observations formulées par le cotisant à la suite de la notification de la lettre d'observations, ne constitue pas une nouvelle lettre d'observations.

Notre chambre a ainsi pu juger que la lettre d'observations transmise dans le cadre d'une procédure d'échantillonnage et d'extrapolation sans mention de la remise à l'employeur des résultats des vérifications ne permet pas d'associer l'employeur au contrôle, de sorte que l'URSSAF ne peut régulariser la procédure en communiquant ultérieurement les résultats (2^e Civ., 5 janvier 2023, pourvoi n° 2114706).

Par contre, l'inspecteur peut tenir compte de la réponse de l'employeur pour modifier le redressement envisagé en premier lieu (2^e Civ., 3 mai 2006, pourvoi n° 0430729). La délivrance d'une seconde mise en demeure après annulation de la première par la commission de recours amiable est valable (2^e Civ., 6 juillet 2017, pourvoi n° 1619384, Bull. 2017, II, n° 161).

La sanction du non-respect des garanties de la procédure contradictoire est réelle. Ces formalités de l'article R. 243-59, qualifiées de « substantielles » par la jurisprudence, sont destinées à assurer le caractère contradictoire du contrôle et la sauvegarde des droits de la défense ; leur omission entraîne la nullité des opérations de contrôle et de redressement (Soc., 18 juillet 1996, pourvoi n° 9417174 ; Soc., 12 décembre 1996, pourvoi n° 9512881, Bull. V, n° 442 ; Soc., 6 février 1997, pourvoi n° 9513685, Bull. V, n° 56 ; 2^e Civ., 10 mai 2005, pourvoi n° 0430059).

A cet effet, la jurisprudence de notre chambre apparaît avoir fait l'objet d'une évolution avant de se stabiliser.

5.2.1.2- La production des pièces devant les juges

S'agissant de la production de pièces justificatives en cours d'instance devant le tribunal des affaires de sécurité sociale ou la cour d'appel, la Cour de cassation a pu juger qu'aucun texte n'interdit à l'employeur de présenter de nouvelles pièces justificatives devant la juridiction saisie de son recours (Soc., 17 juin 1999, pourvoi n° 96-19.176, Bull. Civ. V n°292 ; Soc., 31 janvier 2002, pourvoi n° 00-16.124). Si la production tardive en cette matière de documents peut être l'objet d'une suspicion particulière, il reste qu'il appartient ici, comme en toute autre matière, aux juges d'en apprécier souverainement la valeur probante compte tenu des mises en garde que ne manquent pas de leur adresser les organismes de recouvrement.

Soc., 17 juin 1999, pourvoi n° 96-19.176

« Attendu que l'URSSAF fait grief au Tribunal d'avoir ainsi statué, alors, selon le moyen, d'une part, que l'employeur, qui ne peut faire obstacle à la demande de pièces des agents des organismes de sécurité sociale, est présumé leur avoir communiqué toutes les pièces justificatives en sa possession lors du contrôle ; que le jugement est fondé sur des attestations et un tableau récapitulatif produits à l'audience, confectionnés après le contrôle, et ne pouvant donc justifier du caractère exonératoire de ces indemnités ; qu'ainsi, le jugement est dépourvu de base légale au regard de l'article L. 242-1, ainsi que des articles L. 243-11 et L. 243-12 du Code de la sécurité sociale ; et alors, d'autre part, que la faculté pour l'employeur de présenter des observations résultant du contrôle dans un délai de quinze jours assure un caractère contradictoire à la procédure de contrôle ; que ces observations doivent être accompagnées de toutes pièces utiles, faute pour l'employeur de pouvoir les produire ultérieurement ; que le jugement attaqué est fondé sur des attestations et un tableau récapitulatif produits pour la première fois à l'audience ; qu'ainsi le jugement a méconnu l'article R. 243-59 du Code de la sécurité sociale ;

Mais attendu qu'aucun texte n'interdit à l'employeur de présenter de nouvelles pièces justificatives devant la juridiction saisie de son recours ; que le moyen n'est fondé en aucune de ses branches ; »

Soc., 31 janvier 2002, pourvoi n° 00-16.124

« Vu l'article 563 du nouveau Code de procédure civile, ensemble l'article R. 142-28 du Code de la sécurité sociale ;

Attendu, selon les juges du fond, que la société Industrielle pour la Rationalisation de l'entretien (SIRE), qui emploie du personnel à l'intérieur de la zone de compétence des transports parisiens, a pris en charge, en application de l'article 5 de la loi n° 82-684 du 4 avril 1982, une quote-part du prix des titres d'abonnements souscrits par ce personnel pour les déplacements domicile-travail ; qu'elle a exclu de l'assiette de ses cotisations les indemnités de transport correspondant à cette prise en charge ; qu'à l'issue d'un contrôle, en janvier 1994, de l'activité de cette société en 1991 et 1992, l'agent enquêteur de l'URSSAF a réintégré dans l'assiette des cotisations ces indemnités, au motif que la société n'avait pas présenté les documents justificatifs de la prise en charge ; que la société a formé un recours à l'encontre du redressement notifié par l'organisme du recouvrement ;

Attendu que, pour rejeter ce recours, l'arrêt attaqué énonce que si la société SIRE a produit à l'audience de la cour d'appel des déclarations sur l'honneur des salariés attestant l'utilisation des transports en commun pour les trajets domicile-travail et les achats de titres de transports, ces déclarations produites en 1997 étaient tardives ;

Qu'en statuant ainsi, alors qu'aucun texte n'interdit à l'employeur de présenter de nouvelles pièces justificatives devant la juridiction saisie de son recours, la cour d'appel a violé les textes susvisés ; »

5.2.1.3- Les tempéraments aux règles de production des pièces justificatives

Notre chambre reconnaît des tempéraments à cette jurisprudence en l'articulant avec les modes de preuve, notamment celles qui incombent à l'employeur qui souhaite bénéficier d'une exonération, d'une déduction spécifique ou d'une tolérance administrative qui exclut totalement ou partiellement de l'assiette certaines sommes.

I- Le bénéfice d'une exonération, d'une déduction spécifique ou d'une tolérance d'exclusion de cotisations sociales invoqué lors du contrôle

A défaut de production d'éléments justifiant de l'exonération de cotisations sociales lors du contrôle, le redressement par l'URSSAF est fondé, peu important les pièces éventuellement communiquées postérieurement par le cotisant (2^e Civ, 15 septembre 2016, pourvoi n° 1522146 ; 2^e Civ., 19 décembre 2019, pourvoi n° 1822912 ; 2^e Civ., 7 janvier 2021, pourvoi n° 1919395).

Exigeant la production des éléments nécessaires au stade du contrôle, notre chambre statue désormais de la manière suivante :

- En matière de déduction spécifique

2^e Civ., 27 novembre 2014, pourvoi n° 13-23.320

« Mais attendu que l'arrêt retient que les justificatifs et notes de frais acquittées en 2002, 2003 et 2004 n'ont été adressés à l'inspecteur que le 18 août 2005, alors même que les opérations de vérification avaient débuté en juillet 2004 ; que les remboursements liés aux déplacements ainsi qu'aux versements des indemnités kilométriques non justifiés à l'occasion desquels auraient été établies les notes de frais litigieuses ont été soumis à cotisations sociales, faute pour l'employeur de démontrer le caractère professionnel de ces indemnités ; que, faute pour la société d'avoir mis l'inspecteur en mesure de vérifier le caractère professionnel du montant des notes de frais, c'est à bon droit que l'URSSAF l'a réintégré dans l'assiette des cotisations ; Que, de ces constatations relevant de son appréciation souveraine des éléments de fait et de preuve soumis aux débats, dont il résultait que l'employeur avait échoué à établir la preuve qui lui incombait du caractère professionnel des dépenses engagées, la cour d'appel a justement déduit que le redressement litigieux était justifié ; »

2^e Civ., 24 novembre 2016, pourvoi n° 15-20.493

« Mais attendu qu'ayant constaté qu'il est constant que l'employeur n'a pas justifié auprès de l'inspecteur du recouvrement des circonstances de fait justifiant le versement de l'indemnité de repas et, notamment, de l'impossibilité pour les salariés de rejoindre leur résidence ou le lieu habituel de travail, de sorte que celui-ci n'a pu, au vu des bulletins de paie et des documents comptables, en vérifier le bien-fondé, la cour d'appel, qui a fait ressortir ainsi que le cotisant n'avait pas produit, lors des opérations de contrôle, les éléments nécessaires à la vérification de l'application des règles de déduction des frais professionnels, en a exactement déduit que la demande aux fins de nullité du redressement opéré par l'URSSAF était mal fondée ; »

2^e Civ., 19 décembre 2019, pourvoi n° 18-22.912

« Vu les articles L. 242-1 et R. 243-59 du code de la sécurité sociale, ensemble l'article 4 de l'arrêté interministériel du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale ;

Attendu que le bénéfice de la présomption d'utilisation conforme à son objet de l'indemnité forfaitaire kilométrique dont le montant n'excède pas les limites fixées par les barèmes kilométriques annuellement publiés par l'administration fiscale, prévue par le dernier de ces textes, est subordonné à la preuve par l'employeur que le salarié attributaire de cette indemnité se trouve contraint d'utiliser son véhicule personnel à des fins professionnelles ;

Attendu que pour déclarer partiellement mal fondé le chef de redressement relatif à la réintégration dans l'assiette des cotisations des indemnités forfaitaires kilométriques, l'arrêt constate que l'URSSAF a opéré un redressement relatif au versement de forfaits mensuels pour le remboursement des frais engagés par des salariés liés à l'utilisation de leur véhicule personnel pour des déplacements professionnels, à hauteur d'un montant de cotisations et de contributions sociales de 1 861 334 euros, au motif qu'à défaut de preuve du caractère professionnel des dépenses, l'exonération de cotisations de ces forfaits ne pouvait être admise ; qu'il retient en substance que le GIE reconnaît ne pas avoir été en mesure de fournir les justificatifs demandés par l'URSSAF lors du contrôle mais que, faisant état d'une pratique antérieure admise par l'URSSAF qui permettait de se passer de justificatifs détaillés et ayant payé sans attendre l'issue de la

procédure le montant de ce chef de redressement, il est incontestablement de bonne foi ; qu'elle a entamé dès septembre 2011, en informant l'URSSAF, la procédure de recollement des pièces ; que la durée très importante de ce travail qui a été de trois ans n'était pas compatible avec la procédure de contrôle ; que le sérieux de ce travail justifie que l'ensemble des pièces produites soient admises afin d'assurer au GIE l'exercice plein et entier de ses droits à se défendre conformément à l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme qui garantit le droit à un procès équitable ; que le GIE rapporte la preuve que les indemnités forfaitaires mensuelles versées de 2008 à 2010 sous forme d'indemnités kilométriques exonérées de cotisations sociales avaient bien un caractère professionnel et ne constituaient pas un avantage en nature ; que sans qu'il y ait lieu d'ordonner une expertise, le résultat de l'étude établi à partir des fichiers récapitulatifs de chaque établissement du GIE valide les forfaits payés en 2008 à 65,33 %, en 2009 à 77,36 % et en 2010 à 83,62 %, soit en moyenne sur les trois années à 75,43 % ;

Qu'en statuant ainsi, alors qu'il résultait de ses constatations que lors des opérations de contrôle, le GIE n'avait produit aucun justificatif nécessaire à la vérification de l'application des règles de déduction des frais professionnels, de sorte qu'il ne pouvait demander la nullité de ce chef de redressement, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations, a violé les textes susvisés ; »

- En matière de taxation forfaitaire : un régime législatif distinct

L'arrêt (2e Civ., 9 novembre 2017, pourvoi n° 16-25690, P.), s'inscrit dans cette évolution mais fait une application de l'article L. 242-1-2 du code de la sécurité sociale en précisant non pas le jour du constat de l'infraction mais le jour du contrôle de l'URSSAF.

« Vu l'article L. 242-1-2 du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction applicable à la date d'exigibilité des cotisations et contributions litigieuses ;

Attendu, selon ce texte, que pour le calcul des cotisations et contributions de sécurité sociale, les rémunérations versées ou dues à un salarié en contrepartie d'un travail dissimulé sont, à défaut de preuve contraire, évaluées forfaitairement ;

Attendu que, pour écarter le recours à l'évaluation forfaitaire pour déterminer les bases de cotisations et contributions dues par la société, l'arrêt retient que l'ensemble des éléments versés en cause d'appel apporte suffisamment et de manière cohérente la preuve contraire énoncée à l'article L. 242-1-2 du code de la sécurité sociale d'une absence de dissimulation d'activité salariée avant le 30 novembre 2011, jour du contrôle 1451 de l'URSSAF, de sorte que l'organisme n'avait pas lieu de procéder comme il l'a fait à l'évaluation forfaitaire égale à six fois la rémunération mensuelle minimale définie à l'article L. 3232-3 du code du travail en vigueur au moment du constat du délit de travail dissimulé, pour rappeler en redressement un total de cotisations et de contributions d'un montant de 12 945 euros ;

Qu'en statuant ainsi, alors qu'elle constatait que l'employeur n'avait pas produit, lors des opérations de contrôle, les éléments de preuve nécessaires à la détermination de l'assiette des cotisations litigieuses, de sorte que les conditions de l'évaluation forfaitaire étaient réunies, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations, a violé le texte susvisé ; »

2e Civ., 19 décembre 2023, pourvoi n° 23-16.181, Publié

« La disposition critiquée, telle qu'interprétée par la jurisprudence de la Cour de cassation (2e Civ., 9 novembre 2017, pourvoi n° 16-25.690, publié), en prescrivant à l'employeur d'apporter la preuve contraire en termes de durée effective d'emploi et de rémunération versée, lors des opérations de contrôle pour s'opposer à l'évaluation forfaitaire des rémunérations versées pour le calcul des cotisations et contributions de sécurité sociale, poursuit les objectifs à valeur constitutionnelle tenant à la lutte contre la fraude en matière de protection sociale et à l'équilibre financier de la sécurité sociale, justifiant la restriction au principe de l'égalité des armes en matière de preuve. Dès lors que l'évaluation forfaitaire des rémunérations servant de base au calcul du redressement est décidée à l'issue d'une procédure contradictoire prévue par les dispositions législatives et réglementaires qui garantissent au cotisant la faculté d'apporter des éléments de preuve lors des opérations de contrôle, le droit de se faire assister du conseil de son choix et d'émettre des observations sur les chefs de redressement, et que cette évaluation forfaitaire peut être contestée devant le juge qui, saisi d'une demande à cette fin, peut vérifier la régularité de la procédure, se prononcer sur le bienfondé du redressement, suspendre son exécution ou en prononcer l'annulation, il n'en résulte aucune atteinte au droit à un recours effectif ni au droit d'accès au juge et aux exigences d'une procédure juste et équitable, garantis par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du G2217437 citoyen du 26 août 1789. »

- En matière de tolérance administrative d'exclusion de cotisations

« 6. Il résulte de l'article R. 243-59, alinéa 2, du code de la sécurité sociale que les employeurs sont tenus de présenter aux agents chargés du contrôle tout document et de permettre l'accès à tous supports d'information qui leur sont demandés par ces agents comme nécessaires à l'exercice du contrôle.

7. L'arrêt relève, s'agissant du chef de redressement n° 7, que la société reconnaît avoir accordé à ses salariés des réductions tarifaires sur le taux moyen client effectivement pratiqué pour les prêts immobiliers, que l'URSSAF s'est basée sur l'offre faite au public pour considérer que ces réductions tarifaires excédaient les 30 % du prix de vente public normal, toutes taxes comprises, admis pour les prêts offerts par des structures dont c'est précisément l'activité, qu'alors que l'employeur n'a pas produit, dans le cadre de la procédure, les éléments permettant de calculer le taux moyen client, l'URSSAF caractérise clairement, au vu des éléments qui lui ont été soumis, que les conditions tarifaires faites aux salariés mettaient en évidence que ces derniers étaient considérés comme de "bons clients" pouvant bénéficier des taux les plus avantageux, se voyaient exonérer de frais de dossier (ce qui est seulement le cas de 35 à 39 % des clients) et ne se voyaient pas, enfin, appliquer la note "NET" au regard de leur situation bancaire et que dans ces conditions et sur la base des documents fournis, ne permettant pas clairement d'évaluer le gain résultant de l'octroi d'un prêt bancaire à taux préférentiel, l'URSSAF a pu retenir, en se basant par référence au TEG, que les prix accordés aux salariés ne tenaient pas compte des mêmes critères que l'ensemble de la clientèle et appliquer, en conséquence, une fixation forfaitaire de l'assiette des cotisations.

8. L'arrêt retient également que l'URSSAF s'est trouvée face à la même problématique concernant l'avantage tarifaire sur les prêts à la consommation, objet du chef de redressement n° 11, puisque le fichier fourni par l'employeur faisait référence à divers libellés suivant l'affectation du prêt, ne permettant pas de connaître le calcul du taux client moyen, de sorte qu'elle a retenu, pour déterminer l'avantage tarifaire lié aux crédits à la consommation, le taux indiqué par la Banque de France pour ces crédits, qu'elle a constaté que les taux accordés aux salariés ne tenaient pas compte des mêmes critères que ceux appliqués à l'ensemble de la clientèle, les salariés étant, en effet, considérés par la société comme "des bons clients" pouvant bénéficier des taux les plus avantageux et ne payant pas de frais de dossiers, ce qui était seulement le cas d'un tiers des clients, sachant que le taux moyen de ces frais est de l'ordre de 0,8 %, la société faisant, en outre, abstraction de la note "NET", et qu'elle a donc déduit, comme pour les prêts immobiliers, que les réductions tarifaires dont bénéficiaient les salariés étaient supérieures à 30 % des prix publics, ce qui justifiait le redressement forfaitaire appliqué.

9. L'arrêt ajoute, enfin, que les pièces versées aux débats à hauteur d'appel par la société doivent être écartées dès lors que le contrôle est clos après la période contradictoire telle que définie à l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale et que la société n'a pas, pendant cette période, apporté des éléments contraires aux constatations de l'inspecteur.

10. De ces constatations et énonciations, dont elle a fait ressortir que la cotisante n'avait pas produit, lors des opérations de contrôle, les éléments nécessaires à la vérification de l'application de la tolérance administrative d'exclusion de l'assiette de cotisations des réductions tarifaires accordés à ses salariés, la cour d'appel a exactement déduit que les chefs de redressement n° 7 et 11 devaient être validés.

11. Le moyen n'est, dès lors, pas fondé. »

Le niveau de contrôle par le juge a été précisé par notre chambre. Il lui appartient de vérifier si les conditions d'exonération de cotisations sont effectivement remplies et que pour bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique prévue à l'article 9 de l'arrêt du 20 décembre 2002, il faut que l'employeur rapporte la preuve que les salariés auxquels il applique cette déduction forfaitaire exercent non seulement l'une des professions prévues à l'annexe IV du code général des impôts mais aussi qu'ils sont réellement exposés à des frais professionnels dont le montant est notoirement supérieur à celui prévu aux articles précédents de cet arrêt (2^e Civ. 7 septembre 2023, pourvois n° 21-20.993 et 21-20.994, 2^e Civ., 30 novembre 2017, pourvois n° 16-15.972 et 16-20.473, 2^e Civ., 19 janvier 2017, pourvoi n° 16-10.782).

II- Les circonstances rendant impossible matériellement la production de pièces

Notre chambre ne s'est pas prononcée sur ce point qui constitue un motif mentionné dans l'arrêt attaqué.

A titre d'exemple, le juge administratif a jugé, s'agissant du droit fiscal, que le contribuable peut présenter de nouvelles pièces justificatives ou invoquer des éléments de faits nouveaux, dont il n'était pas en mesure de faire état dans sa réclamation (CE, 28 décembre 2018, SARL Immo-Lorrain et M. Deny, n°410912, B.).

Les articles R. 281-3-1 et R. 281-5 du livre des procédures fiscales (LPF) ne font pas obstacle à ce que le contribuable soulève devant le tribunal administratif ou devant la cour administrative d'appel, jusqu'à la clôture de l'instruction, des moyens de droit nouveaux, n'impliquant pas l'appréciation de pièces justificatives ou de circonstances de fait qu'il lui eût appartenu de produire ou d'exposer dans sa demande au trésorier-payeur général. Si le contribuable ne peut pas, en principe, se prévaloir devant le juge d'éléments de fait qui ne figuraient pas dans sa réclamation, il demeure toutefois recevable à invoquer devant lui des éléments de fait nouveaux postérieurs à la décision de l'administration statuant sur sa réclamation et dont il ne pouvait, dès lors, faire état dans cette dernière .

Notre chambre devra apprécier si le régime applicable à la retraite de rattachement est un régime qui justifie que le bénéfice d'une exonération, d'une déduction spécifique ou d'une tolérance administrative soit, d'une part, invoqué par l'employeur et, d'autre part, étayé par la production de pièces avant le terme de la procédure contradictoire. Il se prononcera pour savoir si l'impossibilité matérielle de produire les pièces justificatives est une circonstance qui peut être retenue par les juges du fond.

5.2.2 - Les modalités d'application de l'article 563 du code de procédure civile

L'article 563 du code de procédure civile est rédigé de la manière suivante : « *Pour justifier en appel les prétentions qu'elles avaient soumises au premier juge, les parties peuvent invoquer des moyens nouveaux, produire de nouvelles pièces ou proposer de nouvelles preuves.* »

Le cotisant qui conteste un redressement peut, à l'occasion de son recours juridictionnel, invoquer d'autres moyens que ceux soulevés devant la commission de recours amiable, dès lors qu'ils concernent les chefs de redressement préalablement contestés et qu'ils sont fondés sur des éléments évoqués lors des opérations de contrôle et sur lesquels l'employeur a été mis en mesure de fournir les explications et justifications nécessaires.

En l'espèce, le prétendu moyen nouveau à hauteur d'appel a déjà été soutenu devant la commission de recours amiable puis devant le premier juge. Statuant en appel, le juge chargé du contentieux de la sécurité sociale est tenu d'examiner les moyens nouveaux et les pièces justificatives dans la limite des prétentions soumises au premier juge.

Le contentieux de la sécurité sociale est soumis au code de procédure civile.

Le principe dispositif demeure néanmoins restreint en cette matière puisque les moyens nouveaux et les pièces nouvelles produits lors de la phase juridictionnelle ne doivent pas modifier l'objet du litige. Ce dernier est déterminé par la réclamation soumise à la commission de recours amiable.

En effet, l'étendue de la saisine de la commission de recours amiable d'un organisme de sécurité sociale se détermine au regard du contenu de la lettre de réclamation (2^e Civ., 12 mars 2020, pourvoi n° 19-13.422, Bull. ; 2^e Civ., 9 février 2017, pourvoi n° 16- 12.242 ; 2^e Civ., 10 mars 2016, pourvoi n° 14 29613). Il ne faut pas que l'objet du litige soit modifié entre la réclamation soumise à la commission et le recours présenté devant la juridiction (2^e Civ., 12 mars 2020, pourvoi n° 19-15.101, 2^e Civ., 14 février 2019, pourvoi n° 18-11.622 ; 2^e Civ., 15 juin

2017, pourvoi n° 16-9550, 2^e Civ 2 16 juin 2016, pourvoi n° 15-18.802, 2^e Civ., 19 juin 2014, pourvoi n° 13-20.191, Bull n° 147).

La spécificité de la restriction du principe dispositif tient au fait que la réclamation portée devant la commission, qui conditionne l'objet du litige devant le juge d'appel, ne peut porter que sur le redressement opéré par l'URSSAF qui ne peut être fondé sur d'autres éléments que ceux évoqués lors des opérations de contrôle et sur lesquels l'employeur a été mis en mesure de fournir les explications et justifications nécessaires.

Par analogie, en application de l'article L. 199 C du livre de procédures fiscales, l'administration, ainsi que le contribuable dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités, peuvent faire valoir tout moyen nouveau, tant devant le tribunal administratif que devant la cour administrative d'appel, jusqu'à la clôture de l'instruction. Il en est de même devant le tribunal judiciaire et la cour d'appel.

Si le principe de l'immutabilité du litige et le bénéfice du double degré de juridiction s'opposent à ce qu'une partie présente des demandes nouvelles en appel, il ressort de la jurisprudence constante de la Cour de cassation que, *« pour justifier en appel les prétentions qu'elles ont soumises aux premiers juges, les parties peuvent invoquer des moyens nouveaux »* (2^e Civ., 23 février 2017, pourvoi n° 16-12.823, dans le même sens : Com., 12 mai 2015, pourvoi n° 14-14.648 ; 1^{ère} Civ., 27 février 2013, pourvoi n° 12-15.308), y compris un fondement juridique totalement différent de celui invoqué devant le premier juge (Soc., 9 mai 1978, pourvoi n° 76-40.051, Bull. n° 335 p255).

Le cotisant peut invoquer devant la juridiction de sécurité sociale d'autres moyens que ceux soulevés devant la commission de recours amiable, tant qu'il n'en résulte pas une modification de l'objet du litige (2^e Civ., 24 septembre 2020, pourvoi n° 19-15.070, 2^e Civ., 28 mai 2020, pourvoi n° 19-12.597).

Ainsi, lorsqu'une société a contesté devant la commission de recours gracieux la totalité des redressements dont elle avait fait l'objet il importe peu que cette contestation n'ait été motivée que sur l'un des chefs du redressement et en cas de rejet de la réclamation, la voie du recours contentieux lui est ouverte pour les autres (2^e Civ., 9 février 2017, pourvoi n° 16-12.242 ; 2^e Civ., 7 mai 2015, pourvoi n° 14-14.914, 2^e Civ., 13 février 2014, pourvoi n° 13-12.329, Bull. n° 46 ; Soc., 16 mai 2002 pourvoi n° 00-17.049 ; Soc., 25 janvier 1989, pourvoi n° 86-11.940, Bull. n° 65, RJS 1989 n° 265).

Ce n'est que lorsque le cotisant a limité son recours à un ou plusieurs chefs de redressement qu'il ne peut plus contester les autres chefs (2^e Civ., 18 mars 2021 pourvoi n° 19-24.117 ; 2^e Civ., 17 juin 2017, pourvoi n° 16-19.550 ; 2^e Civ., 16 novembre 2004, pourvoi n° 03-30.426, Soc., 29 mars 2001, pourvoi n° 99-17.912).

En matière de sécurité sociale, notre chambre a décidé :

2e Civ., 28 mai 2020, pourvoi n° 19-12.597 :

« Vu l'article 563 du code de procédure civile :

4. Selon ce texte, pour justifier en appel les prétentions qu'elles avaient soumises au premier juge, les parties peuvent invoquer des moyens nouveaux, produire de nouvelles pièces ou proposer de nouvelles preuves.

5. Pour rejeter le recours de la société, l'arrêt retient que le redressement opéré par l'URSSAF a porté sur dix points, que seuls les points relatifs aux cotisations accident du travail et frais de déplacement ont été contestés devant la commission de recours amiable qui n'a été saisie que de ces points et que dès lors les demandes d'annulation du contrôle au motif de son irrégularité formelle sont nouvelles au sens des articles

564 et 565 du code de procédure civile et que la société ne demandait pas l'annulation du redressement mais la requalification de l'activité des différents ouvrages avec toutes conséquences de droit du fait de cette requalification, et, s'agissant du calcul des frais professionnels, de voir déclarer imprécis et donc irrégulier ce calcul et de procéder au retranchement de certaines sommes sur le redressement, et qu'il s'ensuit que la régularité formelle du contrôle n'a jamais été contestée et que l'annulation du redressement n'a jamais non plus été demandée au tribunal.

6. En statuant ainsi, alors, d'une part, que l'employeur ou le travailleur indépendant qui conteste un redressement peut, à l'occasion de son recours juridictionnel, invoquer d'autres moyens que ceux soulevés devant la commission de recours amiable, et d'autre part, que le moyen tiré de la régularité formelle du contrôle sur lequel était fondé les points contestés du redressement litigieux constituait une défense au fond, la cour d'appel a violé les textes susvisés. »

S'agissant d'une demande en restitution des sommes payées à l'URSSAF, notre chambre a fait application de l'article 563 du code de procédure civile.

2e Civ., 7 septembre 2023, pourvoi n° 21-20.524, Publié

« Réponse de la Cour

Vu l'article 563 du code de procédure civile :

10. Selon ce texte, pour justifier en appel les prétentions qu'elles avaient soumises au premier juge, les parties peuvent invoquer des moyens nouveaux, produire de nouvelles pièces ou proposer de nouvelles preuves.

11. Pour déclarer irrecevables les contestations de la société relatives au bien-fondé du redressement, l'arrêt retient que, devant les premiers juges, la société n'avait contesté que la régularité de la procédure de contrôle et que sa demande en restitution des sommes payées à l'URSSAF ne constituait pas une prétention, mais une conséquence de sa demande en nullité de la procédure.

12. En statuant ainsi, alors qu'il ressortait de ses constatations que la société avait présenté en première instance des prétentions tendant à l'annulation de la mise en demeure et à la restitution de l'intégralité des sommes réglées au titre du montant du redressement et des majorations de retard, la cour d'appel a violé le texte susvisé. »

La doctrine a pu critiquée notre jurisprudence en commentant l'arrêt du 7 janvier 2021 (pourvoi n° 19-19.395) en estimant que « la deuxième chambre civile, qui gère outre les affaires de sécurité sociale, celles de procédure civile, semble considérer que l'article R. 243-59, qui oblige à respecter un principe de contradictoire durant le contrôle, paralyserait l'application des règles de procédure civile, aux documents qui doivent ou auraient dû être soumis aux inspecteurs... La Cour confond sans doute volontairement les règles du contradictoire lors d'un contrôle Urssaf qui permet d'échanger des pièces selon le cadre établi durant cette phase et celles applicables devant les juridictions de sécurité sociale. » (O. Anfray Redressements Urssaf en matière de protection sociale complémentaire : JCP S 2021, 1091).

Notre chambre devra apprécier si les juges du fond, statuant en appel, ont fait une exacte application de l'article 563 du code de procédure civile en refusant à la société la production de pièces.

5.3 Thèses développées

5.3.1 Les parties

5.3.1.1- Le demandeur au pourvoi

Le mémoire ampliatif fait valoir au soutien de son moyen, que, d'abord, la cour d'appel ne pouvait refuser d'examiner les nouvelles pièces produites par le cotisant au stade judiciaire dès lors que le cotisant est recevable à produire de nouvelles pièces et de nouvelles preuves à ce stade afin d'établir le manque de fondement du redressement et, ensuite, que n'est pas tardive la production de nouveaux éléments de preuve, non communiqués lors du contrôle au soutien de la demande du cotisant dans le cadre de son recours juridictionnel au stade de l'appel. L'employeur fait valoir également au soutien du moyen, que la cour d'appel a refusé d'analyser les pièces nouvelles produites par le cotisant au stade judiciaire alors qu'il ressortait de ses constatations que le cotisant n'avait pas refusé, lors du contrôle, de produire ces pièces qui ne lui avaient pas été demandé par l'inspecteur du recouvrement.

Il fait valoir que le redressement porte sur l'assiette des cotisations prétendument dues sur les primes versées par l'association pour financer le régime de retraite complémentaire dit « *de raccordement* », et non sur un mécanisme exonératoire ou sur un travail dissimulé.

5.3.1.2 - Le défendeur au pourvoi

Le défenseur au pourvoi soutient, d'une part, que si l'article 563 du code de procédure civile autorise les parties à produire devant la cour d'appel de nouvelles pièces pour justifier les prétentions soumises aux premiers juges, la procédure de contrôle de l'application par le cotisant des dispositions du code de la sécurité sociale est strictement définie à l'article R.243-59 du code de la sécurité sociale, et, d'autre part, que la jurisprudence de notre chambre doit s'appliquer notamment compte tenu du fait que le litige portait sur l'application d'un dispositif d'exonérations de cotisations, dont la satisfaction des conditions légales par l'employeur était en débat, et non sur une erreur d'assiette commise par l'URSSAF.

5.3.2 L'avis de Madame l'avocate générale

Les avis du parquet général font valoir de façon constante que la jurisprudence remplit une finalité légitime mais qu'elle constitue une appréciation de l'office du juge qui peut être parfois contraire à la loi et qui nécessite des précisions.

Dans son avis concernant le pourvoi n°16-25690, l'avocat général, Monsieur Savinien Grignon Dumoulin, a rendu un avis tendant au rejet. Soulignant que l'objectif poursuivi par l'URSSAF est légitime : éviter que l'employeur ne se constitue frauduleusement des preuves après le contrôle, ce dernier fait valoir que cette position lui semble se heurter au pouvoir souverain des juges du fond d'apprécier la valeur et la portée des éléments de preuve discutés devant eux à l'occasion de l'examen d'un recours. L'article 563 du code de procédure civile qui prévoit que les parties peuvent produire de nouvelles pièces ou proposer de nouvelles preuves en appel ne lui apparaît respecté.

Les avis soulignent l'opportunité d'un contrôle par les juges du fond et la nécessité de préciser jurisprudentiellement la nature des pièces et le moment de leur transmission.

Dans son avis concernant le pourvoi n° 13-23.320, l'avocate générale, Madame Béatrice Vassalo, soutenant la cassation, mentionne un arrêt de notre chambre (2e Civ. ème 10 octobre 2013, pourvoi n° 12-23.503) et fait valoir que si la cour d'appel peut rejeter comme peu pertinents des justificatifs ou tableaux établis 6 ans après le contrôle et dont la fiabilité est

relative, cela nécessite qu'elle examine les documents produits et s'explique sur leur rejet. Elle estime qu'il n'y a pas lieu soit de sanctionner une motivation, même succincte, qui consiste à affirmer que les justificatifs devaient être produits auprès de l'inspecteur dans le temps du contrôle, soit d'être plus précis s'agissant de la nature des pièces produites, en distinguant celles qui devaient l'être au cours du contrôle devant l'inspecteur et les autres, notamment dans l'hypothèse d'une erreur de raisonnement de l'inspecteur du recouvrement relevée par les premiers juges et confirmée.

Dans son avis concernant le pourvoi n° 18-22.912, l'avocat général, Ghislain de Monteynard, sollicitant le rejet, soutient que la jurisprudence (pourvoi n°13-23.320 et n°15-20.493) interdit seulement que l'employeur ou la partie poursuivante apporte devant la juridiction des éléments de preuve qui n'auraient pas été débattus lors du contrôle. Il estime qu'« *il ne s'agit pas pour l'employeur d'avoir nécessairement justifié de la production de l'ensemble des pièces éventuellement utiles devant les contrôleurs, il s'agit pour ce dernier de ne pas se prévaloir au stade judiciaire de pièces absentes lors du contrôle, ce qui est tout à fait différent. La jurisprudence en cause consacre seulement le caractère séquentiel du contrôle. La phase judiciaire ne pouvant devenir une sorte de session de rattrapage ni pour l'employeur, ni pour la partie poursuivante* ».

Dans son avis concernant le présent pourvoi, l'avocate générale, Sophie Tuffreau, sollicitant la cassation, soutient que la jurisprudence de la deuxième chambre civile a évolué et qu'elle juge désormais que les éléments nécessaires à la vérification de l'application des règles de déduction des frais professionnels doivent avoir été produits par l'employeur lors des opérations de contrôle, afin de mettre l'agent chargé du contrôle en mesure d'en apprécier le bien-fondé. Elle relève que la cotisante ne sollicite pas une exonération de l'assiette de cotisations, mais se prévaut d'une erreur de l'URSSAF dans la détermination de l'assiette des cotisations. La cotisante faisait toutefois valoir que l'URSSAF avait commis une erreur en tenant compte pour déterminer l'assiette du redressement, non pas du montant des primes versées à l'assureur, mais du montant des provisions inscrit en comptabilité n'ayant que pour seul objet de formaliser le passif social. Dans ces conditions, elle estime que la société qui contestait être redevable de cotisation en absence de participation au régime retraite pouvait produire de nouveaux éléments devant les juridictions.

5.4- Solutions envisageables et conséquences sur l'arrêt attaqué

Notre chambre devra envisager les hypothèses d'interprétation suivantes.

5.4.1- L'absence de cristallisation des documents

5.4.1.1- Une solution adoptée en droit fiscal

En droit fiscal, tout élément de faits, est par principe, soit qu'il se rattache à un moyen mêlé de faits et de droit, soit qu'il permette l'invocation d'un moyen de pur fait, peut être produit devant le juge administratif jusqu'à la clôture de l'instruction. Ce principe ne souffre que d'une exception pour le contentieux du recouvrement, qui est prévue à l'article R. 281-5 du livre des procédures fiscales.

La Cour de justice de l'Union européenne a pu interpréter en ce sens le droit au recours applicable au droit de la TVA intracommunautaire ([CJUE, 16 mai 2024, C-746/22, Slovenské Energetické Strojárne](#)) en retenant que l'article 23, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2008/9, lu à la lumière des principes de neutralité de la TVA et d'effectivité, doit être interprété en ce qu'il s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle il est interdit à un

assujetti ayant présenté une demande de remboursement de la TVA de fournir, au stade de la réclamation devant une autorité fiscale de second degré, des informations complémentaires, au sens de l'article 20 de cette directive, demandées par l'autorité fiscale de premier degré et que cet assujetti n'a pas fournies à cette dernière autorité dans le délai d'un mois prévu à l'article 20, paragraphe 2, de ladite directive, ce délai ne constituant pas un délai de forclusion.

5.4.1.2-Un revirement de jurisprudence nécessaire

La jurisprudence prévoit des tempéraments (voir ci-dessus au rapport) dont l'abandon nécessite un revirement de notre jurisprudence si notre qualification retient un de ces tempéraments.

5.4.2- La cristallisation des documents au stade contradictoire de la procédure de redressement

5.4.2.1-La reconnaissance de la prohibition de la transmission tardive

La possibilité d'invoquer des moyens nouveaux correspondant aux prétentions émises devant la commission de recours amiable doit se faire conformément à l'article R. 243-49 du code de la sécurité sociale qui limite la transmission tardive de nouvelles pièces.

Il résulte de l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale que l'inspecteur du recouvrement, à qui l'employeur n'a pas présenté les justificatifs nécessaires pour permettre le contrôle, peut solliciter de celui-ci, avant l'envoi de la lettre d'observations, la production de documents supplémentaires. En application du même texte, les employeurs sont tenus de présenter aux agents chargés du contrôle tout document et de permettre l'accès à tous supports d'information qui leur sont demandés par ces agents comme nécessaires à l'exercice du contrôle.

Dès lors que le contrôle est clos après la période contradictoire telle que définie par cet article et que la société n'a pas apporté les éléments nécessaires à la vérification de l'application qu'elle avait faite de la législation de sécurité sociale, d'assurance chômage et de garantie des salaires pendant cette même phase procédurale, aucune nouvelle pièce ne peut être versée aux débats devant la juridiction de recours (2e Civ., 7 janvier 2021, pourvois n° 19-20.035 et 19-19.395 correspondant à un tempérament) même au soutien de nouveaux moyens.

La logique est qu'un cotisant qui a manqué à ses obligations au cours de ces opérations ne saurait se rattraper ultérieurement devant les juges du fond en produisant de nouvelles pièces. Le dispositif réglementaire vise à limiter dans le temps la phase administrative pour garantir son efficacité à recouvrer les cotisations. A défaut, l'URSSAF serait contrainte de procéder à la vérification de ces dernières et de rouvrir en quelque sorte les opérations de contrôle, sauf à laisser cette tâche aux juges, lesquels ne sont pas outillés pour ce faire et devrait recourir à des expertises.

En l'espèce, la société ne démontre pas avoir fourni les documents litigieux lors du contrôle. Dès lors, toute pièce produite ultérieurement pourrait être écartée, la société n'ayant pas mis les inspecteurs du recouvrement en mesure de les étudier, en violation du caractère contradictoire de la procédure.

5.4.2.2- Une position adoptée par les juges du fond

Les juges du fond ont en majorité mis en œuvre la jurisprudence de notre chambre (2e Civ., 7 janvier 2021, pourvois n° 19-19.395 et n° 19-20.035 cité dans le présent rapport) de manière constante rappelant que les éléments de preuve doivent être produits pendant la période de

contrôle durant lequel se situe la période contradictoire telle que définie à l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale, en ne se limitant pas toujours aux tempéraments édictés par notre jurisprudence. (Cour d'appel de Lyon, 25 juin 2024, n° RG 22/00406 ; Cour d'appel de Paris, 5 avril 2024, n° RG 19/00009 ; Cour d'appel de Paris, 1^{er} mars 2024, n° RG 18/12633 ; Cour d'appel de Paris, 17 février 2023, n° RG 18/12892 ; Cour d'appel de Paris, 25 mars 2022, n° RG 21/04046 ; Cour d'appel de Poitiers, 20 janvier 2022, n° RG 19/03127).

A titre de comparaison avec le recouvrement fiscal qui est distinct du contentieux de l'assiette, l'interdiction de présenter des pièces nouvelles et de nouveaux moyens de fait, au stade du recours juridictionnel, est fixée par un texte, de nature réglementaire. La disposition s'appliquant tant à la procédure devant le juge judiciaire qu'à celle relevant du juge administratif, son interprétation a donné lieu, dans un premier temps, à des jurisprudences divergentes, harmonisées dans un second temps par le ralliement de la chambre commerciale à l'interprétation du texte par le Conseil d'Etat. Sur son fondement, le Conseil d'Etat opère une distinction entre les moyens de faits et les éléments de justification d'une part, et les moyens de droit d'autre part. Il juge en effet que *« le contribuable ne peut présenter de nouveaux moyens qui s'appuient sur des circonstances de fait ou des éléments de justification qui n'ont pas été soumis au trésorier-payeur général dans le mémoire préalable »* (CE 6 nov. 1974, n° 89914: RJF 1975. 39; Lebon 536). Une exception est toutefois admise concernant les éléments de fait postérieurs à la décision de l'administration, dont le contribuable peut valablement se prévaloir devant le juge (CE 28 décembre 2018, Société Immo Lorrain, n°410912).

En revanche, il a toujours jugé que *« les dispositions de l'article R. 281-5 ne font pas obstacle à ce que le contribuable soulève devant le tribunal administratif ou devant la cour administrative d'appel jusqu'à la clôture de l'instruction, des moyens de droit nouveaux, à la condition que ces derniers n'impliquent pas l'appréciation de pièces justificatives ou de circonstances de fait qu'il lui eût appartenu de produire ou d'exposer dans sa demande au trésorier-payeur général. »* (CE plén., 27 juin 1969, n° 61520 ; CE 16 avril 2010, n° 313456 , Kaspereit ; CE 5 mai 2010, n° 293915, Bacht).

5.4.3- La cristallisation sélective des documents pour les seuls régimes déclaratoires d'exclusion de l'assiette

5.4.3.1- La solution conforme à la jurisprudence

La jurisprudence qui prohibe la transmission des pièces justificatives à l'issue de la période contradictoire porte sur des régimes d'exclusion de l'assiette pour lesquels les employeurs qui souhaitent en bénéficier doivent faire une déclaration avant la fin de la période de contrôle. Conformément aux dispositions de ces régimes déclaratoires, la production de documents dans la demande constitue une condition à l'exercice du droit à déduction par l'assujéti. L'absence de ces documents empêche d'établir l'existence de leur droit.

En l'espèce, l'employeur ne conteste pas le motif de droit justifiant le chef de redressement. Il ne conteste ni la régularité ni le bien-fondé de la cause du redressement mais le montant retenu.

5.4.3.2- Une jurisprudence en phase avec les exigences nouvelles de déclaration et de conservations des pièces justificatives

En pratique, cette jurisprudence s'inscrirait dans un mouvement plus général d'encadrement qui conduit de fait les entreprises à revoir leur système d'exonération, de collecte et de sauvegarde des justificatifs, selon des modalités récemment adoptées.

Le législateur, en adoptant l'article 18 de la loi n° 2018-1203, 22 déc. 2018, a prévu dans l'article L. 243-16 du code de la sécurité sociale, l'obligation de conserver les justificatifs relatifs à l'assiette ou au contrôle des cotisations sociales pendant 6 ans à compter de la date à laquelle ils ont été établis ou reçus (ou encore fixé, depuis le 1er juillet 2019, des modalités de numérisation des pièces et documents établis ou reçus sur support papier selon lesquelles les cotisants peuvent conserver ces justificatifs sur support informatique sous format PDF ou PDF A/3 et assorti d'un dispositif de sécurité fondé sur un certificat délivré par une autorité de certification figurant sur la liste de confiance française (A., 23 mai 2019).

L'obligation mensuelle de déclaration sociale nominative (DSN) permet également, à l'employeur à partir du logiciel de paie, de transmettre les données liées à la protection sociale de vos salariés aux organismes concernés.

5.4.4.- La distinction de la production tardive prohibée et de la production complémentaire autorisée

5.4.4.1-La contestation d'un chef de redressement octroie la possibilité d'apporter des pièces complémentaires

Le cotisant peut indiquer dans sa réponse à la lettre d'observation toute précision ou tout complément qu'il juge nécessaire, notamment en proposant des ajouts à la liste des documents consultés. Ces documents peuvent, en effet, être utiles pour faire reconnaître plus tard une décision implicite d'acceptation. Récemment, la charte du cotisant contrôlé 2024 a reconnu cette pratique qui met ainsi l'accent sur cette possibilité offerte au cotisant de compléter la liste des documents.

5.4.4.2-Une solution préconisée par la doctrine

La doctrine estime que la portée de la jurisprudence actuelle pourrait être limitée estimant que, dès lors qu'au moins certains éléments sont rapportés, l'entreprise devrait pouvoir compléter son argumentaire en produisant de nouvelles pièces. (O. Anfray Redressements Urssaf en matière de protection sociale complémentaire : JCP S 2021, 1091 ; O. Anfray Le défaut de production de justificatifs lors du contrôle URSSAF interdit leur communication devant les juridictions : JCP S 2021, 1039).

Par analogie, sur le fondement de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/9 qui porte sur le droit au remboursement de la TVA intracommunautaire, la cour de justice de l'Union européenne, dans l'arrêt Sea Chiefs Cruise Services (CJUE, 2 mai 2019, Sea Chiefs Cruise Services), a expressément jugé que le délai pour produire des pièces n'est pas un délai de forclusion et que le non-respect de celui-ci ne prive pas l'assujetti de la possibilité de compléter sa demande de remboursement au stade de la procédure juridictionnelle. Le droit de l'Union distingue ainsi le débat sur le bien-fondé de la cause du redressement qui doit être soldé dans la phase contradictoire et la phase du calcul de l'assiette qui peut faire l'objet de production de pièces complémentaires.

Compte tenu de ces éléments, notre chambre devra apprécier le mérite du pourvoi.