

N° 453073 Alliance de la presse d'information générale et autres

1^{ère} et 4^{ème} chambres réunies

Séance du 21 février 2022

Lecture du 14 mars 2022

CONCLUSIONS

M. Arnaud SKZRYERBAK, Rapporteur public

Le 1^{er} avril 2021 marque une naissance importante : c'est celle du bulletin officiel de la sécurité sociale. Ce nouveau bulletin officiel a en effet été institué par un arrêté interministériel du 31 mars 2021¹ entré en vigueur le jour même de sa publication. Vous le voyez, la naissance a été un peu précipitée. Elle était pourtant attendue depuis que la loi de financement de la sécurité sociale pour 2018² a complété l'article L. 243-6-2 du code de la sécurité sociale, relatif à l'opposabilité de la doctrine administrative en matière de recouvrement, par un III aux termes duquel « *un site internet présente l'ensemble des instructions et circulaires relatives à la législation applicable en matière d'allègements et de réductions de cotisations et contributions sociales mises à disposition des cotisants* ».

Le bulletin officiel de la sécurité sociale a un champ plus large que les seuls allègements et réductions puisqu'il porte sur les circulaires et instructions du ministre chargé de la sécurité sociale relatives à la législation applicable en matière de cotisations et contributions sociales. L'arrêté l'instituant dispose que le bulletin est publié sous format électronique sur le site « *boss.gouv.fr* », qui constitue le site internet prévu à l'article L. 243-6-2 du code de la sécurité sociale. Cette publication permet de satisfaire à l'obligation prévue à l'article R. 312-3-1 du code des relations entre le public et l'administration de publier les instructions et les circulaires dans des « *Bulletins officiels* » ayant une périodicité au moins trimestrielle. Elle produit en outre les mêmes effets qu'une publication sur le site « *circulaires.legifrance.gouv.fr* », en vertu d'un arrêté du Premier ministre³ pris sur le fondement de l'article R. 312-9 du même code.

¹ Arrêté du 31 mars 2021 relatif à la mise à disposition des instructions et circulaires publiées au Bulletin officiel de la sécurité sociale

² Loi n° 2017-1836 du 30 décembre 2017 de financement de la sécurité sociale pour 2018

³ Arrêté du 30 mars 2021 relatif à la mise à disposition des instructions et circulaires publiées au Bulletin officiel de la sécurité sociale

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Le bulletin officiel de la sécurité sociale a été conçu sur le modèle du bulletin officiel des finances publiques – impôts. Il s’agit d’une base documentaire regroupant, selon un plan thématique, l’ensemble des commentaires administratifs relatifs aux cotisations et contributions sociales, régulièrement mis à jour. Les anciennes circulaires et instructions sont abrogées au fur et à mesure de leur intégration dans le bulletin.

C’est donc une forme de codification mais une codification à droit non constant car l’administration en a profité pour actualiser certains commentaires. Le présent litige est né de l’actualisation des commentaires relatifs à la déduction forfaitaire spécifique prévue par l’arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale.

Le code de la sécurité sociale renvoie de longue date à un arrêté interministériel le soin de fixer les conditions et les limites dans lesquelles des frais professionnels peuvent être déduits des revenus d’activité entrant dans l’assiette des cotisations de sécurité sociale⁴. La déduction porte sur les sommes versées par l’employeur au salarié en remboursement des frais engagés, soit au réel, soit sur la base de forfaits par type de frais. Dès 1960⁵, il est prévu une déduction particulière pour les professions mentionnées à l’article 5 de l’annexe IV du code général des impôts. Ces professions très diverses incluent les artistes, le personnel navigant ou encore les journalistes. Elles ont ceci en commun que leur exercice implique des frais professionnels « notoirement supérieurs » à la moyenne. L’article 83 du code général des impôts en tenait compte pour le calcul de l’impôt sur le revenu. Les professions mentionnées à l’article 5 de l’annexe IV bénéficiaient en effet, en plus de la déduction forfaitaire de 10 % applicable aux traitements et salaires, d’une déduction supplémentaire pour frais professionnels dont le taux variait pour chaque profession. Et le droit social s’alignait sur le droit fiscal en ouvrant la possibilité de réduire la base des cotisations de sécurité sociale à due concurrence de la déduction fiscale.

Le dispositif de la déduction supplémentaire pour frais professionnels était jugé coûteux et daté. Le législateur l’a supprimé à compter du 1^{er} janvier 2001. En revanche, la déduction a été pérennisée en matière sociale. L’article 9 de l’arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale permet à l’employeur de pratiquer sur le montant de la rémunération des salariés relevant des professions mentionnées à l’article 5 de l’annexe IV au code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 30 décembre 2000, une déduction forfaitaire spécifique calculée selon

⁴ Article L. 120 de l’ancien code de la sécurité sociale, devenu l’article L. 241-2 du nouveau code.

⁵ Arrêté du 14 septembre 1960 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, remplacé par la suite par l’arrêté du 26 mai 1975.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

les taux qui étaient prévus par cet article. Cette faculté doit s'exercer, c'est une différence avec le dispositif antérieur, en accord avec les salariés ou leurs représentants⁶.

Par une décision Fédération nationale de l'aviation marchande de 2004⁷, vous avez annulé l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 au motif qu'il renvoyait de manière trop imprécise à des règles fiscales abrogées. Un arrêté du 25 juillet 2005⁸ a réécrit l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 en tenant compte de votre décision.

L'arrêté du 20 décembre 2002 a été commenté par une circulaire du 7 janvier 2003⁹ que vous avez annulée en tant qu'elle réitérait les règles de son article 9¹⁰. Une nouvelle circulaire du 19 août 2005¹¹ a réécrit les paragraphes annulés. C'est donc la circulaire du 7 janvier 2003 ainsi modifiée qui a été intégrée au bulletin officiel de la sécurité sociale, aux paragraphes 2120 à 2250 de la partie consacrée aux frais professionnels.

Une des nouveautés par rapport à la circulaire du 7 janvier 2003 figure au paragraphe 2215 qui est encadré et introduit par la mention « Important ». Il y est indiqué que « *En cohérence avec la jurisprudence de la Cour de cassation, le bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique est désormais conditionné au fait que le salarié bénéficiaire supporte effectivement des frais professionnels. Cette disposition entre en vigueur le 1^{er} avril 2021* ». Cette exigence nouvelle est explicitée au paragraphe 2130 qui précise que la déduction n'est pas applicable en l'absence de frais effectivement engagés ou en cas de prise en charge ou de remboursement par l'employeur de la totalité des frais professionnels et qu'il ne suffit donc pas d'appartenir à une des professions visées à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts. Le paragraphe 2140 ajoute même que « *pour appliquer la déduction forfaitaire spécifique, l'employeur doit disposer des justificatifs démontrant que le salarié bénéficiaire supporte effectivement des frais professionnels* ».

⁶ Initialement les salariés et leurs représentants disposaient d'un droit d'opposition. Il faut désormais leur accord.

⁷ 29 décembre 2004, Fédération nationale de l'aviation marchande, n° 254529, aux tables

⁸ Arrêté du 25 juillet 2005 modifiant l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale

⁹ Circulaire DSS/SDFSS/5 B n° 2003-07 du 7 janvier 2003 relative à la mise en oeuvre de l'arrêté du 10 décembre 2002 relatif à l'évaluation des avantages en nature en vue du calcul des cotisations de sécurité sociale et de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale

¹⁰ 29 décembre 2004, Fédération nationale de l'aviation marchande, n° 254832

¹¹ Circulaire DSS/SDFSS/5 B n° 2005-376 du 4 août 2005 modifiant la circulaire DSS/SDFSS/5B n° 2003/07 du 7 janvier 2003 relative à la mise en oeuvre de l'arrêté du 10 décembre 2002 relatif à l'évaluation des avantages en nature en vue du calcul des cotisations de sécurité sociale et de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Trois organisations professionnelles de la presse et de l'édition vous demandent d'annuler ces commentaires. Elles ont intérêt pour agir dès lors que les journalistes font partie des professions visées à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts.

Deux moyens de procédure vous conduiront à vous prononcer pour la première fois sur cet objet nouveau qu'est le bulletin officiel de la sécurité sociale.

Il est d'abord soutenu que les commentaires dont l'annulation est demandée sont « irréguliers en la forme » car ils ne contiennent pas de références permettant de les identifier rapidement. Certes, à l'inverse du BOFiP-impôts, les commentaires du bulletin officiel de la sécurité sociale ne se sont pas vu attribuer un identifiant juridique suivant l'arborescence du bulletin. Mais ils sont organisés en cinq parties¹² et numérotés au sein de chaque partie. Ils sont donc parfaitement identifiables, à l'inverse du principe juridique qui pourrait fonder ce premier moyen.

Plus délicat, les requérants soutiennent que les commentaires en litige ne respectent pas les prescriptions de l'article L. 212-1 du code des relations entre le public et l'administration, qui prévoit que : « *Toute décision prise par une administration comporte la signature de son auteur ainsi que la mention, en caractères lisibles, du prénom, du nom et de la qualité de celui-ci* ». Par une décision du 22 novembre 2019 Association APF France handicap,¹³ vous avez jugé que le moyen était opérant à l'encontre des commentaires publiés au BOFiP-impôts et vous l'avez écarté comme manquant en fait. Karin Ciavaldini expliquait dans ses conclusions que lors de leur mise en ligne ces commentaires sont accompagnés d'un cartouche comportant la mention du signataire et de sa qualité. Elle relevait que ce cartouche n'apparaissait pas en naviguant dans le BOFiP-impôts mais qu'il était possible de les retrouver au moyen d'une recherche spécifique.

Rien de tel n'est prévu pour le bulletin officiel de la sécurité sociale. Cependant les mentions légales du site indiquent que le directeur de la rédaction en est « Franck Von Lennep, directeur de la sécurité sociale ». Vous pourrez faire l'effort d'en déduire qu'il est l'auteur, au nom du ministre chargé de la sécurité sociale, des commentaires administratifs publiés sur le site. Il est donc indiqué son nom, son prénom et sa qualité. Quant à sa signature, elle n'avait pas à apparaître sur les commentaires mis en ligne et il n'est pas soutenu que ces derniers n'auraient pas été signés avant leur publication.

Les autres moyens, qui sont présentés à la fois sous le timbre de l'incompétence et sous celui de la méconnaissance de l'arrêté du 20 décembre 2002, font grief aux

¹² Bientôt six

¹³ 22 novembre 2019, Association APF France handicap, n° 432648

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

commentaires contestés d'ajouter à l'arrêté en subordonnant le bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique à la condition que le salarié ait effectivement supporté des frais professionnels.

Il y a bien eu une modification des conditions d'application de la déduction forfaitaire spécifique. Cela ressort nettement des commentaires eux-mêmes qui indiquent un changement à compter du 1^{er} avril 2021, avec une mesure de tolérance administrative pour que les entreprises aient le temps de s'adapter.

Cette modification ne résulte pas de l'arrêté ayant institué le bulletin officiel de la sécurité sociale et les requérants ne peuvent utilement soutenir que cet arrêté aurait dû être signé par le ministre chargé de l'agriculture, comme l'article R. 242-1 du code de la sécurité sociale l'exige pour les arrêtés relatifs aux frais professionnels déductibles de la base des cotisations sociales.

La modification des conditions d'application de la déduction forfaitaire spécifique résulte de la réception de la jurisprudence de la Cour de cassation par la doctrine administrative, réception d'ailleurs assez tardive. Un premier arrêt du 14 février 2013¹⁴ confirme une cour d'appel ayant validé le redressement d'une entreprise de transports de voyageurs au motif que la seule appartenance à l'une des professions visées à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts ne peut suffire à permettre le bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique. La cour d'appel avait jugé qu'il fallait que le chauffeur concerné soit amené à exposer des frais de nourriture et de logement du fait de son activité, ce qui n'était pas établi pour des chauffeurs affectés au transport de ramassage scolaire et au transport urbain, qui ne réalisent que des déplacements limités. Cette solution a été confirmée par deux autres arrêts des 19 janvier et 30 novembre 2017¹⁵ qui jugent que des salariés dont il n'est pas établi qu'ils ont exposé des frais professionnels ne peuvent bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique.

Les commentaires figurant au bulletin officiel de la sécurité sociale nous paraissent avoir fidèlement traduit cette jurisprudence en exigeant que les salariés aient effectivement exposé des frais professionnels. Et cette jurisprudence ne nous paraît pas trahir les textes.

L'hésitation est permise car la déduction forfaitaire spécifique est, comme nous vous l'avons dit, historiquement liée à la déduction forfaitaire supplémentaire prévue en matière d'impôt sur le revenu par l'article 83 du code général des impôts. Or, cette déduction fiscale était applicable de plein droit sans que les contribuables aient à justifier de frais

¹⁴ n° 11-27.032

¹⁵ n° 16-10.782 et n° 16-20.473

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

professionnels¹⁶, tout comme la déduction forfaitaire de 10 % à laquelle elle s'ajoutait. Il suffisait d'exercer une des professions visées à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts.

Mais l'arrêté du 20 décembre 2002 a fait de la déduction forfaitaire spécifique un dispositif distinct de l'avantage fiscal supprimé, avec ses propres règles. L'article 1^{er} de l'arrêté lui est applicable et il définit les frais professionnels comme les charges que le travailleur salarié ou assimilé supporte au titre de l'accomplissement de ses missions. Dans ce contexte, l'adjectif forfaitaire ne signifie pas que le travailleur est présumé avoir exposé des frais professionnels. A titre de comparaison, pour les indemnités forfaitaires de restauration ou de déplacement prévues par l'arrêté, la jurisprudence judiciaire a toujours exigé que l'employeur rapporte la preuve que des dépenses supplémentaires ont été exposées, la présomption ne joue que sur le montant de la dépense¹⁷.

Les requérants critiquent plus particulièrement l'exigence de justificatifs des frais professionnels mais il s'agit bien, comme les autres déductions forfaitaires, de justificatifs portant sur l'existence des frais et non sur leur montant, même si nous admettons volontiers que la différence peut sembler ténue en pratique. Il appartiendra aux Urssaf, sous le contrôle du juge judiciaire, de ne pas se montrer d'une exigence telle qu'elle dénaturerait le dispositif de déduction forfaitaire créé par l'arrêté.

Enfin, les requérants insistent sur la situation particulière des journalistes. L'arrêté du 20 décembre 2002 ne les distingue pas des autres professions. Et les deux arguments en faveur d'une distinction ne nous convainquent pas. D'une part, s'il est vrai que l'article 81 du code général des impôts accorde aujourd'hui aux journalistes un abattement pour frais professionnels sans qu'ils aient à justifier de ces frais, il s'agit d'un dispositif purement fiscal qui ne peut servir de point de comparaison, ne serait-ce que parce qu'il résulte de la loi fiscale elle-même que les journalistes sont présumés avoir exposé les frais. D'autre part, nous ne croyons pas que la liberté de la presse et la protection des sources soient menacées par l'interprétation retenue par le bulletin officiel de la sécurité sociale.

PCMNC au rejet.

¹⁶ 27 février 1989, Cottreau, n° 57395

¹⁷ Cass. 2^{ème} civ, 12 février 2015, n° 14-10.635 ; ou plus ancien : Cass. Soc. 25 janvier 2001, n° 99-13.764

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.