

CONCLUSIONS

M. Charles TOUBOUL, rapporteur public

Un organisme de formation professionnelle peut-il légalement offrir des ordinateurs portables à ses stagiaires ? Et, dans la négative, les sommes que l'organisme doit alors reverser au Trésor public doivent-elles inclure le coût de tous les ordinateurs ou seulement de ceux des stagiaires dont la formation a été financée sur la contribution obligatoire de l'employeur ? Telles sont les deux intéressantes questions que posent la présente affaire, qui vous rappellera sans doute quelque chose.

Elle est née du rejet, en octobre 2011, de dépenses de 510 689 euros exposées par la société EFE pour offrir ces équipements à ses stagiaires de l'année 2010. Décision contestée en référé par la société et dont vous avez eu à connaître en cassation il y a cinq ans (1^{er} mars 2013, Sté EFE, n°357686 C). La société revient devant vous au fond, après que le TA lui a donné tort sur le bien fondé des cadeaux informatiques, mais pas sur le calcul des sommes à reverser au Trésor public, et que la CAA lui a pour sa part donné tort sur les deux points.

1. Nous commençons par le fait générateur de la sanction, c'est-à-dire le bien fondé des cadeaux informatiques. Ce dossier vous donne l'occasion de préciser le degré d'exigence dont les juges du fond peuvent faire preuve dans le contrôle du rattachement d'une dépense à l'activité de formation.

Aux termes de l'article L. 6362-5 (2°) du code du travail, les organismes prestataires sont tenus de « justifier le rattachement et le bien fondé » des dépenses exposées pour l'exercice de leurs activités de formation professionnelle. Son interprétation a été précisée par le Conseil constitutionnel dans sa décision 2012-273 QPC du 21 septembre 2012 « Sté Egilia », jugeant que cette exigence « a pour objet d'imposer que ces dépenses soient utiles à la réalisation des actions de formation professionnelle », décision éclairée par le commentaire aux cahiers, précisant que « malgré la rédaction maladroite de [cette] disposition, le Conseil constitutionnel a considéré que l'obligation de justifier 'le bien fondé' était suffisamment précise [au regard du principe de légalité des délits et des peines], dès lors qu'elle avait pour objet d'imposer que ces dépenses soient, sinon strictement nécessaires, à tout le moins utiles à la réalisation des actions de formation professionnelle ». Comme on le voit, cette jurisprudence n'interdit pas une petite part de souplesse dans l'appréciation du rattachement d'une dépense, que le pourvoi reproche à la cour d'avoir négligé.

Il est vrai que la motivation de son arrêt peut prêter le flanc à la critique lorsqu'elle énonce, d'une part, que les ordinateurs n'étaient pas « configurés en vue d'une utilisation exclusivement professionnelle », ce qui pourrait donner l'impression qu'elle aurait exclu par principe l'utilité des biens à double usage et, d'autre part, que « l'attribution définitive de l'ordinateur au stagiaire n'apparaissait pas comme absolument nécessaire », ce qui, il faut l'admettre là aussi, semble aller un peu au-delà du critère de l'utilité.

Mais la motivation de la cour ne saurait se réduire à ces seules assertions. Prise en son entier, elle montre au contraire que la cour s'est forgé sa conviction sur le bien fondé de la dépense au vu de nombreux paramètres. Elle a relevé en effet que ces ordinateurs, disposant d'une configuration ordinaire, pouvaient servir à bien d'autres choses que le suivi des formations dispensées. Les logiciels dédiés à la formation qui y étaient implantés pouvaient en outre être (et étaient d'ailleurs) stockés sur d'autres supports de type CD Rom qui avaient aussi été distribués aux stagiaires. Et les auto-formations qui leur étaient proposées à l'issue de la formation étaient accessibles depuis n'importe quel ordinateur avec un login et un mot de passe. C'est bien la recherche d'une utilité pédagogique qui ressort de ce questionnement des juges d'appel qui ne nous semblent donc pas avoir commis l'erreur de droit qui leur est reprochée.

Il reste que l'appréciation de la Cour peut paraître un peu sévère, notamment pour une formation bureautique où l'appropriation de l'outil que constitue le poste informatique et la pratique qu'il facilite après le stage peuvent ne pas être totalement sans intérêt pour les stagiaires. Mais elle n'est pas critiquée par le pourvoi. Au demeurant, on voit bien le risque qu'il peut y avoir à approuver ce type de dépense dont l'utilité professionnelle n'est en réalité que très résiduelle. La pratique des cadeaux ou « goodies » comme disent les publicitaires, peut encore être acceptable lorsqu'il s'agit de blocs-notes, stylos ou autres accessoires de faible valeur mais pas davantage. La formation professionnelle est une prestation de service par nature immatérielle et intellectuelle. Elle ne saurait viser à équiper les stagiaires en matériels sauf à rapidement la dénaturer. On peut penser que l'administration a entendu ici mettre un coup d'arrêt à une dérive constatée en ce domaine dans certains secteurs de la formation professionnelle et il n'y a rien à redire à cela.

Plus troublante est l'argumentation développée par la société à hauteur de cassation, soutenant que la remise de ces ordinateurs bas de gamme aux stagiaires était en réalité la solution la plus économique de celles qu'elle avait testées comme la réutilisation des postes, leur recyclage ou leur location. Mais indépendamment du fait que l'appréciation de la cour n'est pas directement contestée, ces éléments arrivent trop tard pour être pris en compte en cassation. Nous pensons donc que vous pourrez en rester au constat que ce premier moyen n'est pas fondé.

2. L'autre moyen porte sur l'assiette des pénalités susceptibles d'être mises à la charge de la société et pose la question de savoir si doivent être prises en compte toutes les dépenses exposées ou seulement celles financées sur la contribution obligatoire de l'employeur.

Vous l'avez en réalité déjà tranchée au stade de la cassation de référé en affirmant, nous vous citons, que : « *le Conseil constitutionnel a jugé, par sa décision n° 2012-273 QPC du 21 septembre 2012 déclarant l'article L. 6362-5 du code du travail conforme à la Constitution, que le contrôle prévu par cet article est destiné à vérifier que les sommes versées par les personnes publiques en faveur de la formation professionnelle ou par les employeurs au titre de leur obligation de contribuer au financement de la formation*

professionnelle continue sont affectées à cette seule fin ; que, par suite, l'administration ne pourrait légalement imposer à un organisme de formation le versement au Trésor public de sommes correspondant à des dépenses qui n'auraient pas été financées par des personnes publiques ou des employeurs à ce titre ».

Vous n'avez toutefois pas eu à appliquer ce cadre juridique à l'espèce au stade du référé compte tenu du doute qui demeurerait, en l'état de l'instruction, sur la réalité des allégations de l'entreprise selon laquelle une part des sommes qui lui avaient été réclamées provenait de formations assurées au-delà des obligations de financement pesant sur les employeurs.

L'instance au fond a quant à elle confirmé l'hypothèse, ce qui a conduit le tribunal puis la cour à prendre parti. Le tribunal s'est placé dans la droite ligne de votre décision en annulant la sanction prononcée par l'administration en tant qu'elle n'avait pas soustrait de l'assiette les sommes qui n'étaient pas en lien avec les obligations de financement des employeurs. La cour a quant à elle pris le contrepied de cette solution en jugeant, après avoir tout de même rappelé votre considérant de principe de 2013, qu'il en allait « *à l'inverse lorsque ces sommes correspondent à des dépenses engagées par les entreprises en matière de formation professionnelle continue, y compris lorsque lesdites dépenses excèdent le montant minimal de participation financière obligatoire imposé par les dispositions législatives et réglementaires applicables, et ce eu égard aux avantages, notamment fiscaux, qui s'attachent à la qualification de telles dépenses* ».

On peut être en sympathie avec cette approche qui, tenant compte des avantages fiscaux susceptibles de s'attacher aux contributions facultatives des employeurs¹, prolonge la logique de votre décision tout en étant protectrice des deniers publics. Mais vous avez-vous-mêmes exclu depuis longtemps que ces avantages fiscaux puissent justifier une extension des contrôles et sanctions de la formation professionnelle, dès lors que ces avantages relèvent d'autres contrôles et sanction de la part de l'administration fiscale elle-même (v. not. 16 janv. 2002, *Ministre de l'emploi et de la solidarité c. assoc. Capyttools*, n°222288 T)². Il ne s'agissait donc pas d'un oubli de votre part dans votre décision de 2013 mais d'un choix délibéré de bien cantonner l'assiette à ce qui a été financé sur une contribution obligatoire de l'employeur.

Le retour de cette affaire au fond doit-elle vous conduire à réexaminer le périmètre que vous avez tracé en 2013 ? Deux circonstances pourraient vous y inciter.

La première, déjà présente à l'époque de votre première décision, est la complexification du calcul de l'assiette de la sanction, appelé à tenir compte des demandes de déduction des opérateurs pour ce qui n'a pas été financé sur la contribution obligatoire des employeurs ; complexité tenant notamment au fait que ceux-ci peuvent imputer sur les trois années suivantes les sommes dépensées au-delà de leurs obligations légales au titre d'un exercice (art L. 6331-29 du code du travail).

Le second élément qui pourrait vous inciter à revoir votre interprétation de 2013 est postérieur à cette décision et vient de ce que les modes de financement de la formation professionnelle ont changé avec la loi n°2014-288 du 5 mars 2014 relative à la formation

¹ Dépenses facultatives qui peuvent être déductibles des charges à l'impôt sur les sociétés (v. pour une application : 27 avril 1984, SA Soprogel, n°40488) et donner lieu à une exonération de TVA (art. 261 du CGI).

² Sans avoir été remise en cause sur ce point par les évolutions législatives postérieures.

professionnelle. Le législateur a en effet substitué à l'obligation financement direct des prestations de formation par les employeurs (de 10 salariés et plus), une contribution à verser à l'OPCA de la branche qui finance lui-même ensuite les formations et ce, sans modifier l'article législatif qui nous occupe sur les sanctions. Les données du problème changent pour les formations assurées à compter de 2015.

Vous pourriez alors être tentés de bâtir des règles d'assiette de la sanction plus larges que celle que vous aviez retenues en 2013, par exemple en jugeant qu'elle correspond non plus aux seules dépenses qui auraient effectivement été prises en charge par les employeurs au titre de leur obligation de financement directe mais à toutes celles qui auraient été susceptibles d'être comptabilisées au titre d'une obligation de financement.

Cette solution serait assez séduisante au regard de la double simplification qu'elle permettrait. D'une part, elle éviterait d'avoir à distinguer selon que les formations ont été effectivement financées ou non sur la contribution minimale des employeurs, toutes les formations éligibles étant prises en compte. D'autre part, elle serait suffisamment plastique pour pouvoir s'appliquer au régime de sanction postérieur à 2015 car quelles que soient les modalités de financement concrètes, il est probable que l'on saura toujours identifier les dépenses éligibles au dispositif général de financement de la formation professionnelle continue auquel concourt depuis lors le prélèvement perçu au profit des OPCA.

Séduisante, cette interprétation l'est incontestablement. Mais plusieurs considérations nous retiennent de vous la proposer.

En premier lieu, l'argument de la complexité du système, identifié dès 2013, était surmontable et a été surmonté. Il n'y a pas d'impossibilité pratique ni même de difficulté sérieuse à identifier ce qui est financé sur la contribution minimale des employeurs. Les entreprises peuvent certes dépenser plus au titre d'une année et décider d'imputer ces excédents sur les années suivantes mais toutes ces données sont connues d'elles comme de l'administration. Et on peut gager que l'organisme de formation qui entendra solliciter une déduction de l'assiette de la sanction qu'il encourt saura s'adresser à son client pour obtenir ce chiffre si l'administration rechignait à procéder d'elle-même à cette déduction.

En deuxième lieu, le droit applicable pour la période postérieure à 2015 n'est pas en cause dans l'affaire d'aujourd'hui. Le dossier est bien sûr vide sur ce point et il pourrait être un peu présomptueux de bâtir un système destiné à s'appliquer à un cadre juridique dont vous n'êtes pas familiers et que vous n'êtes pas en situation de juger à ce stade. Le système a profondément changé en 2015 et il va changer de nouveau au 1^{er} janvier 2019. On ignore quelle solution sera réellement appropriée dans chacune de ces périodes quant à l'assiette de la sanction.

En troisième lieu et surtout, il nous semble délicat de revenir sur l'assiette de la sanction que vous avez définie vous-même sur la base de la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Votre décision de 2013 n'est certes que de cassation de référé et elle n'est pas fichée mais elle est très claire sur la délimitation de l'assiette de la sanction que vous avez explicitée au visa de l'article 62 de la Constitution c'est-à-dire de l'autorité de la chose jugée. Vous avez suivi sur ce point votre rapporteur public, Maud Vialettes, qui indiquait dans ses conclusions qu'après la décision du Conseil constitutionnel de 2012, la lecture étroite de l'assiette lui paraissait « désormais s'imposer ».

Vous pouvez certes toujours réinterpréter la portée d'une décision que vous regardez comme revêtue de l'autorité de chose jugée mais vous ne le faites sans doute qu'avec une certaine retenue. Ici, il ne s'agit pas d'ajuster l'interprétation sur une question connexe, accessoire ou même de simplification mais d'augmenter considérablement l'assiette d'une sanction administrative par rapport aux prévisions du juge constitutionnel et aux vôtres. Et s'il est clair que votre interprétation de 2013, limitant l'assiette aux dépenses effectivement financées sur la contribution obligatoire des employeurs, était fidèle à la décision du Conseil constitutionnel sous les auspices de laquelle vous vous placiez, nous serions beaucoup moins sûr que tel serait encore le cas si vous l'étendiez à l'ensemble des sommes éligibles, puisque vous attireriez alors la quasi-totalité des dépenses de formation professionnelle continue dans le calcul de la sanction. Non seulement le Conseil constitutionnel ne nous semble pas avoir envisagé que cet article puisse avoir une telle portée mais nous pensons que cette nouvelle interprétation soulèverait des questions de proportionnalité qui mériteraient un réexamen de leur constitutionnalité.

Comme il n'y a aucune nécessité pratique ou juridique à revenir sur ce que vous avez déjà jugé en 2013 dans la présente affaire, nous vous invitons à en rester au cadre juridique que vous avez alors tracé et à censurer pour erreur de droit l'arrêt de la cour qui a étendu l'assiette de la sanction aux dépenses facultatives. Cette censure, si vous nous suivez, justifiera l'annulation totale de son arrêt. La société EFE y verra sans doute l'avantage de pouvoir reprendre son intéressante mais tardive argumentation sur le bien fondé du don des ordinateurs à ses stagiaires devant les juges d'appel.

Si vous ne nous suiviez pas et décidiez d'élargir l'assiette de la sanction, vous pourriez substituer votre nouvelle définition aux motifs moins convaincants que la cour avait retenus pour sa part et rejeter le pourvoi.

Mais PCMNC à l'annulation de l'arrêt, au renvoi de l'affaire à la cour et à ce que l'Etat verse à la société EFE une somme de 3 000 au titre des frais de procédure.