

N° 473979

Association Cercle Lafay

1^{ère} et 4^{ème} chambres réunies

Séance du 17 janvier 2024

Décision du 1^{er} février 2024

CONCLUSIONS

M. Thomas Janicot, rapporteur public

1. La présente affaire porte sur la récente modification de la procédure de contrôle des employeurs en matière de recouvrement des cotisations et des contributions sociales du régime général.

Réalisé par les agents assermentés de l'Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF), ce contrôle est prévu aux articles L. 243-7 et R. 243-59 et suivants du code de la sécurité sociale (CSS). Il consiste à vérifier, dans les locaux de l'entreprise, l'exactitude des déclarations du cotisant et le respect des dispositions du code de la sécurité sociale relatives aux cotisations¹.

La procédure de contrôle définie par ces dispositions se divise en trois étapes. La première est la phase de contrôle proprement dite, déclenchée par l'envoi préalable d'un « *avis de contrôle* » à la personne contrôlée, laquelle est tenue de mettre à disposition des agents tout document et de permettre l'accès à tout support d'information nécessaires au contrôle. Cette phase s'achève par l'envoi au cotisant, par l'administration, d'une « *lettre d'observations* », équivalent de la proposition de rectification fiscale, qui évoque l'objet du contrôle, les documents consultés, la période vérifiée, la date de fin de contrôle et les observations du service justifiant les redressements envisagés et leurs montants². A compter de sa réception par le cotisant s'ouvre une deuxième phase, appelée « *période contradictoire* », durant laquelle l'employeur dispose d'un délai de 30 jours, pouvant être porté sur sa demande à 60 jours, pour répondre à la lettre d'observations qu'il a reçue. La « *période contradictoire* » s'achève, en l'absence de réponse du cotisant, à l'issue de ce délai, ou en cas de réponse produite dans ce dernier, à la date d'envoi par l'agent en charge du contrôle de sa propre réponse aux remarques de la personne contrôlée. S'ouvre alors une troisième et dernière phase, celle de la mise en recouvrement de la créance pesant sur celle-ci.

2. Cette procédure a été récemment modifiée par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2023³. Celle-ci a ainsi introduit à l'article L. 243-7-4 du CSS la possibilité pour les agents de l'URSSAF de fonder un redressement sur des documents et informations obtenus

¹ Conseil d'Etat, Les pouvoirs d'enquête de l'administration, avril 2021, p. 41

² Art. L. 243-7-1-A et III de l'art. R. 243-59 du CSS.

³ Article 6 de la loi n° 2022-1616 du 23 décembre 2022 de financement de la sécurité sociale pour 2023

lors de contrôles conduits auprès de personnes morales appartenant au même groupe que la personne contrôlée, ce qu'interdisait jusqu'à présent une jurisprudence constante de la Cour de Cassation⁴.

Ce mécanisme se distingue donc du droit de communication en matière sociale de l'article L. 114-19 du CSS, qui permet à l'administration de recueillir des informations et des documents auprès de tiers à la personne contrôlée, sans qu'ils n'aient fait eux-mêmes l'objet d'un contrôle par l'administration. L'article L. 243-7-4 comporte toutefois des garanties pour le cotisant, proches de celles rencontrées dans le cadre du droit de communication⁵, puisque l'utilisation par l'URSSAF de documents ou informations obtenus dans le cadre du contrôle d'une société du même groupe est accompagnée d'une obligation d'information de la personne contrôlée sur la « *teneur et l'origine* » de ces documents et informations et de la possibilité pour celle-ci d'en solliciter « *une copie* ».

Ce nouveau dispositif est au cœur de l'affaire qui vient d'être appelée. En effet, l'article L. 243-7-4 renvoyant à un décret en Conseil d'Etat le soin de fixer « *les conditions et garanties applicables à cette utilisation de documents ou d'informations ainsi que le délai d'information de la personne contrôlée* », le pouvoir réglementaire y a procédé par un décret n° 2023-262 du 12 avril 2023. Le Cercle Lafay, qui se présente comme une association ayant pour objet de défendre les intérêts des entreprises cotisantes face aux URSSAF, vous demande d'annuler deux de ses dispositions.

3. Sa requête est bien recevable. Vous admettez notamment son intérêt à agir, comme vous l'avez fait à l'occasion de l'examen d'un précédent recours qu'elle avait formé contre la « charte du cotisant contrôlé » (CE, 17 février 2023, *Le Cercle Lafay*, n° 464155, inédite, aux conclusions de Mathieu Le Coq). Ceci dit, venons-en aux deux moyens de sa requête, d'inégale difficulté.

4. Par un premier moyen, l'association cherche à obtenir l'annulation du 8° de l'article 1^{er} du décret attaqué, à l'origine du nouvel article R. 243-59-10 du CSS. Directement pris pour l'application de l'article L. 243-7-4 du CSS, cette disposition enrichit ainsi sur trois points la procédure de contrôle.

Premièrement, il précise qu'il appartient à l'administration, lorsqu'elle utilise une information ou un document issu de contrôles portant sur des personnes du même groupe que la personne contrôlée, d'informer cette dernière, dans la lettre d'observations envoyée par l'administration, de « *la nature de ces documents et informations* », de leur « *contenu ou éléments d'informations* » sur lesquels elle s'appuie pour fonder le redressement et de la référence du contrôle de la société du même groupe d'où sont tirés ces documents et informations ainsi que son identité. Deuxièmement, il indique que c'est également au stade de la lettre d'observations que l'administration fait connaître à la personne contrôlée la possibilité de solliciter la communication d'une copie de ces documents et informations.

⁴ Cass, 2^{ème} civile, 7 janvier 2021, n° 19-19.395 et n° 19-20.035

⁵ V. art. L. 114-21 du CSS ou en matière fiscale, l'article L. 76 B. du livre des procédures fiscales.

Troisièmement, il prévoit que lorsque le cotisant a sollicité cette communication, la période contradictoire ne prend fin qu'à compter de la date d'envoi de la copie, sauf si cette date est antérieure à la réponse faite par l'administration aux observations de la personne contrôlée présentées dans le cadre de la période contradictoire.

L'association requérante soutient que ces nouvelles exigences procédurales méconnaissent l'article L. 243-7-4 du CSS, sur la base duquel elles ont été édictées. Son moyen est divisé en deux branches.

4.1. Par une première branche, elle soutient que le pouvoir réglementaire aurait méconnu cet article législatif en n'enserrant dans aucun délai la communication demandée de la copie des documents et informations obtenus lors du contrôle d'une personne appartenant au même groupe que la personne contrôlée.

Il est vrai que le décret ne fixe aucun délai pour procéder à cette communication lorsqu'elle est sollicitée par la personne contrôlée et prévoit seulement que la lettre d'observations l'informe de cette possibilité et que, s'il en use, la « *période contradictoire* » prend fin à l'envoi de cette communication lorsqu'elle intervient après la réponse de l'administration aux remarques formulées par le cotisant en réaction à la lettre d'observations qu'il a reçue. Mais est-ce à dire, que le pouvoir réglementaire aurait méconnu l'obligation imposée par l'article L. 243-7-4 de fixer « *le délai d'information de la personne contrôlée* » sur la teneur et l'origine des documents issus d'un contrôle d'une société du même groupe et fondant le redressement ? Nous ne le pensons pas.

En effet, l'article législatif prend bien soin de distinguer ce qui relève d'une part, de l'information de l'employeur contrôlé s'agissant de l'origine et de la teneur de ces documents, qui doit intervenir dans un certain « *délai* » fixé par voie réglementaire, et, d'autre part, de la communication, à sa demande, d'une copie de ces documents, pour laquelle l'article L. 243-7-4 ne fixe aucune condition de délai.

Ainsi, le pouvoir réglementaire a bien fixé un « *délai* », ou à tout le moins, un « *moment* » dans lequel intervient cette information, en prévoyant qu'elle intervient au stade de la « *lettre d'observations* » adressée au cotisant. Mais rien ne lui imposait de fixer un délai pour procéder à la communication de la copie des documents sollicités par celui-ci. Un tel délai n'apporterait d'ailleurs qu'une faible plus-value à la personne contrôlée, puisqu'il résulte du décret lui-même que l'absence de communication de cette copie, lorsqu'elle est demandée, empêche le déclenchement de la procédure de recouvrement de la créance. Vous pourrez donc écarter la première branche du moyen.

4.2. La seconde est un peu plus délicate.

L'association reproche au pouvoir réglementaire de ne pas avoir fixé les « *garanties* » procédurales exigées par la loi pour encadrer l'utilisation de documents provenant du contrôle d'une société du même groupe que la personne contrôlée, en ne prévoyant pas la possibilité

pour cette dernière, une fois reçue la copie de ces documents par l'administration, de faire parvenir ses observations sur ceux-ci.

Un premier mouvement pourrait vous conduire à écarter le moyen comme inopérant, en ce qu'il s'apparente à critiquer l'incompétence négative du pouvoir réglementaire, dont vous savez qu'il n'est jamais tenu d'épuiser sa compétence en un seul acte (CE, 27 octobre 2008, *Fédération départementale des associations agréées de la pêche et des protections du milieu aquatique de l'Orne*, n° 307546, Rec.). Toutefois, il nous semble possible de faire un effort de lecture des écritures et de regarder le moyen comme critiquant en réalité la méconnaissance par le décret de la loi, faute pour celui-ci de préciser les « *garanties* » qu'elle instaure, ce qui assure son opérance (pour un raisonnement proche, où vous avez écarté au fond un moyen d'incompétence négative du pouvoir réglementaire formulé comme tel, v. CE, 3 juin 2009, *Cimade et autres*, n° 321841, Rec.).

Nous convenons que, dès lors que la personne contrôlée n'est informée qu'au début de la période contradictoire de la possibilité de solliciter dans un délai de trente ou soixante jours une copie de ces documents, une alternative apparaît : soit cette copie lui est envoyée avant la réponse faite par l'administration aux observations formulées par le cotisant dans ce délai, ce qui lui laisse alors la possibilité de produire ses propres observations en réaction à la copie des documents communiqués par l'URSSAF jusqu'à cette réponse ; soit l'administration transmet la copie sollicitée après sa réponse aux observations du cotisant, ce qui l'empêche alors de produire des observations sur cette copie, sa communication mettant fin dans ce cas à la période contradictoire.

Vous pourriez bien sûr être gênés par cette dernière hypothèse car, après tout, à quoi bon prévoir la possibilité de se voir communiquer un document si c'est pour empêcher celui qui le reçoit de s'en prévaloir dans le cadre du débat contradictoire ? Il est donc tentant d'y voir une forme de « dévitalisation » de la garantie prévue à l'article L. 243-7-4, autorisant la personne contrôlée à solliciter ce document. Car il nous semble bien qu'à l'image de ce que vous reprenez pour le droit de communication exercé en matière sociale ou fiscale, l'obligation d'être informé de la nature et de la teneur des documents obtenus par l'administration et la possibilité d'en demander une copie constituent des garanties, dérivées du principe de loyauté dans la procédure de contrôle⁶.

C'est ce que vous avez jugé en matière de RSA dans votre décision du 18 février 2019, *M. M...*⁷ en indiquant que les dispositions de l'article L. 114-21 du CSS, consacrant ces deux exigences, « *instituent ainsi une garantie au profit de l'intéressé* »⁸ en ce qu'elles permettent, selon le Conseil constitutionnel « *de contester utilement les conclusions qui ont été tirées par l'organisme de sécurité sociale* » (QPC n° 2019-789 du 14 juillet 2019). En ce qui concerne plus particulièrement le droit de se voir communiquer une copie des documents obtenus par le

⁶ CE, 29-12-2000, *M. Rouch*, n° 209523, Rec. et les conclusions d'E. Mignon.

⁷ n° 416043, T.

⁸ v. pour les exigences similaires fixées à l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, CE, 22 février 2017, *Société Invest OM 103*, n° 398168, T.

droit de communication, il permet ainsi à son bénéficiaire de « *vérifier l'authenticité de ces documents et [d'] en discuter la teneur ou la portée* » (CE, 18 mars 2020, *Département de la Loire*, n° 424413, T. ; pour le droit de communication fiscal, CE, 30 décembre 2015, *Société Lovie Style*, n° 374816, T.).

Le dispositif de l'article L. 243-7-4 ne concerne certes pas le droit de communication mais reprenant pour l'essentiel ses exigences procédurales, ces précédents nous semblent pouvoir être transposés. Nous vous proposerons toutefois de ne pas retenir le moyen de la requérante pour trois raisons.

Premièrement, car cette disposition ne dit rien de la possibilité pour le cotisant de réagir après la communication des documents issus d'un contrôle d'une entreprise du même groupe que celle contrôlée. La loi renvoyant seulement au pouvoir réglementaire le soin de fixer des « *garanties* », vous pourriez estimer que celui-ci s'est contenté d'user des larges marges de manœuvre qui lui étaient accordées par le législateur en s'abstenant de prévoir un temps d'échange contradictoire à l'issue de la communication de la copie des documents.

Deuxièmement, votre jurisprudence relative au droit de communication regarde certes l'obligation d'être informé de la nature et de la teneur des documents obtenus par l'administration et la possibilité de solliciter une copie de ces documents comme des garanties, mais elle n'a jamais consacré comme telle la possibilité de présenter des observations en réponse à leur communication à la personne contrôlée. Bien au contraire, vous jugez pour le droit de communication fiscal que l'administration n'est pas tenue d'avoir avec le contribuable une discussion portant spécifiquement sur le contenu de documents obtenus par l'exercice de son droit de communication, alors même qu'elle les aurait utilisés (CE, 13 mai 1992, L... n° 71495, inédite ; CE, 28 juillet 2004, *M. S...*, n° 248542, inédite).

Cette solution nous semble transposable au dispositif de l'article L. 243-7-4 du CSS. D'abord, car il serait pour le moins paradoxal qu'une solution plus sévère que celle adoptée en matière de droit de communication soit retenue, alors que celui-ci apparaît plus lourd d'enjeux en matière de contradictoire que la simple utilisation de documents issus du contrôle d'une entreprise du même groupe que celle contrôlée. Ensuite et surtout, puisque l'administration a l'obligation d'informer la personne contrôlée, dès la lettre d'observations, de la nature et de la teneur des documents obtenus et justifiant le redressement, l'employeur dispose déjà, en principe, de toutes les informations lui permettant de contester utilement, dans la période contradictoire, le redressement envisagé. La communication de la copie de ces documents n'est certes pas dénuée d'utilité en ce qu'elle lui permet de s'assurer notamment « *de leur authenticité* ». Mais son intérêt pour la qualité de l'échange contradictoire nous semble moins sensible que ne le laisse croire la requérante, alors que le cotisant dispose, dès la lettre d'observations, de tous les éléments lui permettant de contester utilement la position de l'administration.

Troisièmement, nous sommes d'autant plus convaincus que le pouvoir réglementaire n'a pas omis de fixer une « *garantie* » que la personne contrôlée peut toujours faire part de ses

observations sur la copie des documents qui lui a été communiquée dans le cadre d'un éventuel précontentieux sur le redressement. Une nouvelle « fenêtre » de dialogue contradictoire s'ouvre donc à partir du recours préalable obligatoire éventuellement formé par le cotisant critiquant son redressement devant la commission de recours amiable⁹. Cela atténue donc largement l'impossibilité de réagir aux documents communiqués après la réponse de l'administration aux observations formulées par le cotisant dans le délai de 30 jours suivant la lettre d'observations et ne dévitalise ainsi en rien la portée utile attachée à la garantie consacrée par le législateur qu'est la faculté de solliciter la communication des documents dans le cadre de la procédure contradictoire.

Nous relevons à cet égard que vous tenez déjà compte de l'existence d'une procédure précontentieuse pour apprécier une éventuelle privation d'une « *garantie* » procédurale dans le cadre de l'exercice du droit de communication. En matière de RSA, vous avez ainsi jugé que la méconnaissance de l'obligation d'informer l'allocataire, avant la récupération d'un indu ou la suppression pour l'avenir de la prestation, de la teneur ou la portée de documents obtenus grâce au droit de communication, n'entache pas d'irrégularité la procédure si cette garantie est mise en œuvre en temps utile avant l'intervention de la décision prise sur recours préalable obligatoire par le président du conseil départemental (CE, 18 mars 2020, *Département de la Loire*, préc.),

Vous pourriez donc vous inspirer de cette jurisprudence, d'autant plus pragmatique qu'elle concernait l'absence même d'information sur la teneur des documents obtenus et non l'organisation d'un échange contradictoire après leur communication, pour en déduire que la possibilité de présenter des observations à un stade ultérieur à une première phase d'échange contradictoire avec l'administration, ne fait pas disparaître, par elle-même, tout intérêt à solliciter cette communication. Cette jurisprudence nous semble d'autant plus pertinente qu'un redressement de cotisations sociales par l'URSSAF doit, comme en RSA, faire l'objet d'un recours préalable obligatoire. La personne contrôlée pourra donc utilement présenter devant la commission de recours amiable, et le cas échéant devant le juge, ses observations sur la copie des documents obtenus auprès des personnes du même groupe par l'administration, par exemple en vue de contester leur authenticité.

Vous l'aurez compris, nous pensons donc que le décret attaqué n'a pas méconnu sa base légale en ne prévoyant pas la possibilité d'un nouvel échange contradictoire après la communication des documents obtenus par le service lors du contrôle d'une personne relevant du même groupe que la personne contrôlée par l'URSSAF. La seconde branche du moyen de l'association requérante sera donc rejetée.

5. Il en va de même de son second moyen qui critique l'ajout par le d) du 3° de l'article 1^{er} du décret attaqué des termes « *le cas échéant* » au second alinéa du III de l'article R. 243-59 du CSS. Si cette disposition identifie les documents à joindre, « *le cas échéant* » à la lettre d'observations lorsque le service a constaté, lors du contrôle, une infraction à l'interdiction du

⁹ V. sur ce RAPO les articles L. 142-4 et R. 142-1 du CSS

travail dissimulé, cette précision ne permet pas à l'organisme de contrôle, comme le soutient l'association, de choisir s'il communique ou non à la personne contrôlée le procès-verbal ou les éléments relevés lors du constat d'infraction à l'interdiction de travail dissimulé. Le moyen, difficile à cerner mais qui semble tiré de ce que le décret autoriserait cette alternative, doit donc être rejeté.

Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.