

Semaine Sociale Lamy

Fusion de branches L'ÉTENDUE DU CONTRÔLE DU JUGE ADMINISTRATIF

Extrait des conclusions de Frédéric Dieu, Rapporteur public au Conseil d'État

- Directive « *Women on board* » : les femmes mieux représentées aux postes de direction d'ici 2026
- Indemnités de grand déplacement : haro sur le forfaitaire ?
Quentin Frisoni, Avocat associé, cabinet Factorhy Avocats et Maxime Loizel, Avocat, cabinet Factorhy Avocats

2026-2027 | HEBDOMADAIRE
19 DÉCEMBRE 2022

FRAIS PROFESSIONNELS. Selon la Cour de cassation, l'exonération de cotisations et contributions de sécurité sociale des indemnités forfaitaires de grand déplacement est subordonnée à la preuve de l'engagement de dépenses supplémentaires de repas et de logement par le salarié, la présomption d'utilisation conforme dans les limites fixées réglementairement ne pouvant jouer qu'une fois cette preuve apportée.

Indemnités de grand déplacement : haro sur le forfaitaire ?

Quentin Frisoni, Avocat associé, cabinet Factorhy Avocats et **Maxime Loizel**, Avocat, cabinet Factorhy Avocats

Les frais professionnels et leur indemnisation sont, pour les entreprises et en particulier dans certains secteurs d'activité, un enjeu à la fois social (compte tenu des obligations de l'employeur en la matière) mais aussi financier (au regard de leur traitement en paie).

À ce titre, l'indemnisation des frais engagés dans le cadre de « grand déplacement » ne déroge pas à la règle. Par un arrêt du 13 octobre 2022¹, la Cour de cassation écorne encore un peu plus le recours à l'indemnisation forfaitaire de ces frais et, par là même, porte atteinte à la sécurité juridique des entreprises.

RAPPEL DES REGLES APPLICABLES

► Principes généraux

Par principe, toutes les sommes ou avantages octroyés aux salariés en contrepartie ou à l'occasion du travail sont considérés comme des éléments de rémunération soumis à cotisations et contributions de sécurité sociale, en application des articles L. 136-1-1, alinéa 1 et L. 242-1 du Code de la sécurité sociale.

Ces sommes ne peuvent être exonérées que par exception, si elles remplissent les conditions expressément prévues par les textes et/ou la doctrine administrative. Il en va notamment ainsi des **frais professionnels**, définis à l'article L. 136-1-1, alinéa 2 du Code de la sécurité sociale comme « *des charges de caractère spécial inhérentes à la fonction ou à l'emploi des travailleurs salariés ou assimilés que ceux-ci supportent lors de l'accomplissement de leurs missions* ».

L'indemnisation par l'employeur de ces frais peut se faire selon deux modalités :

– au **réel**, *via* un remboursement des dépenses réellement engagées ou une prise en charge directe des frais par l'entreprise. **Dans ce cas, l'employeur est tenu de conserver les justificatifs y afférents ;**

– au **forfait**, *via* le versement d'indemnités forfaitaires, sous réserve que ces dernières soient utilisées conformément à leur objet. Pour certains frais, cette condition est réputée remplie lorsque les sommes versées sont inférieures ou égales aux montants fixés par l'administration : dans ce cas, l'employeur n'a donc pas à récupérer et conserver les justificatifs des dépenses réalisées par le salarié. Il s'agit en effet d'une présomption absolue qui ne peut pas être renversée par la preuve contraire².

Quelle que soit la modalité d'indemnisation retenue, il est nécessaire de démontrer l'existence de **circonstances de fait** dans le cadre desquelles le salarié a engagé les frais indemnités.

► Grand déplacement

Parmi les principaux frais professionnels, figurent notamment les **frais de nourriture et de logement** engagés par un salarié en situation de « **grand déplacement** » visés à l'article 5 de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels.

Cette situation de grand déplacement est caractérisée lorsque le salarié est en **déplacement professionnel** et dans **l'impossibilité de regagner chaque jour sa résidence habituelle** (autrement dit, lorsque le salarié ne peut re-

gagner son domicile pour la nuit). Plus précisément, le salarié est présumé être dans cette situation lorsque les **deux conditions** suivantes sont remplies :

– la distance séparant le lieu de résidence du lieu de déplacement est au moins égale à **50 km** (trajet aller ou retour) ;

– les transports en commun ne permettent pas de parcourir cette distance dans un temps inférieur à **1 h 30** (trajet aller ou retour).

Il s'agit toutefois d'une **présomption simple** qui peut être renversée par l'Urssaf si le salarié regagne, en réalité, son domicile pour la nuit. Dans ce cas, la charge de la preuve repose sur l'Urssaf.

Lorsque l'employeur est en mesure d'établir que le salarié se trouvait dans une telle situation, il peut alors lui verser des indemnités de grand déplacement « *destinées à compenser les dépenses supplémentaires* » exonérées de charges sociales :

– soit au **réel** : l'employeur doit alors récupérer l'ensemble des justificatifs afférents aux repas et aux logements (tickets de caisse, reçus, factures, etc.) ;

– soit au **forfait** : dans ce cas, l'indemnité est réputée utilisée conformément à son objet dans la limite, pour le repas, de 20,20 euros et, pour le logement et le petit-déjeuner, de 69,50 euros (à Paris et dans certains départements d'Ile-de-France) ou 51,60 euros (dans les autres départements)³. **Cette présomption étant absolue, l'employeur n'a pas, en principe, à récupérer les justificatifs des dépenses du salarié.**

Pour des raisons évidentes de simplicité administrative pour les entreprises, cette dernière modalité d'indemnisation est la plus utilisée en pratique.

¹. Cass. 2^e civ., 13 oct. 2022, n° 21-14.031. ². Bulletin officiel de la sécurité sociale (BOSS), « Frais professionnels », § 110. ³. Ces limites sont applicables depuis le 1^{er} septembre 2022.

LES FAITS DE L'ESPÈCE

En l'espèce, une société octroyait à certains de ses salariés des indemnités forfaitaires de grand déplacement, pour un montant inférieur aux limites fixées par l'administration.

À l'occasion d'un contrôle portant sur les années 2013 et 2014, l'Urssaf a réintégré lesdites indemnités dans l'assiette des cotisations et contributions de sécurité sociale, au motif que la société ne démontrait pas que les salariés concernés ne regagnaient pas chaque jour leur résidence habituelle et, en conséquence, engageaient des dépenses supplémentaires de nourriture et de logement.

Alors même que le Tribunal de grande instance de Metz⁴ avait annulé ce redressement, la Cour d'appel de Metz, par un arrêt du 25 janvier 2021⁵, a confirmé la régularisation opérée, après avoir relevé qu'il appartenait à l'employeur de justifier de l'engagement effectif par ses salariés de dépenses supplémentaires liés à leur envoi en mission (et ce quand bien même les deux conditions de distance et de temps étaient réunies et que la société avait opté pour le versement d'allocations forfaitaires).

On notera que, pour démontrer l'existence de dépenses supplémentaires, la société avait produit un échantillon d'attestations de collaborateurs justifiant de la réalité de ces dépenses.

La société s'est alors pourvue en cassation.

LA DÉCISION

Dans sa décision du 13 octobre 2022, la Cour de cassation confirme l'arrêt de la cour d'appel et rejette le pourvoi de la société. Plus précisément :

– après avoir rappelé que : « [...] pour bénéficier d'une déduction sur les indemnités forfaitaires de grand déplacement versées à ses salariés, l'employeur doit justifier que ces indemnités sont destinées à compenser des dépenses supplémentaires de repas et de logement, la présomption d'utilisation conforme dans les limites fixées réglementaires ne pouvant jouer qu'une fois cette preuve apportée » ;

– la Cour valide l'analyse des juges du fond aux termes de laquelle la réunion des deux conditions cumulatives de dis-

tance (50 km) et de temps (1 h 30) n'est pas suffisante à démontrer une situation de grand déplacement et doit être accompagnée de la preuve de l'engagement de frais supplémentaires par les salariés (*via* la production de factures).

En conséquence, la Cour de cassation considère que les indemnités versées aux salariés ne constituaient pas des indemnités de grand déplacement au sens de l'arrêt du 20 décembre 2002 et ne pouvaient donc pas bénéficier de l'exonération de charges sociales applicables en matière de remboursement de frais professionnels.

UNE JURISPRUDENCE CONTESTABLE SUR LE FOND

Cette position de la Cour de cassation n'est **pas totalement nouvelle**. En effet, dans deux arrêts du 12 février 2015⁶ et 19 septembre 2019⁷, la Cour de cassation avait déjà eu l'occasion d'énoncer des attendus de principe identiques. Si, dans l'arrêt de 2015, les indemnités en cause étaient octroyées à des salariés en mission à l'étranger mais y ayant leur résidence principale (et n'engageant donc par définition pas de frais supplémentaires de repas et/ou de logement), l'arrêt de 2019 portait sur une situation identique à celui du 13 octobre 2022.

Toutefois, même si cette jurisprudence n'est pas nouvelle, elle n'en demeure pas moins très **contestable compte tenu des règles et de la doctrine administrative applicables**.

En effet, comme évoqué précédemment, lorsque les deux conditions cumulatives de temps et de distance sont réunies, l'employeur n'a pas en principe à apporter la preuve que le salarié engage bien des dépenses supplémentaires de nourriture et/ou de logement : ces conditions suffisent à présumer que le salarié est en situation de grand déplacement et peut donc, à ce titre, être indemnisé au réel ou au forfait.

Il s'agit donc d'une lecture erronée de l'article 5 de l'arrêt du 20 décembre 2002 qui mentionne effectivement la notion de dépenses supplémentaires mais qui n'en fait en aucun cas une condition d'indemnisation et d'exonération.

Il ressort en effet d'une analyse stricte de l'arrêt précité que les indemnités de mission ont, par nature, vocation à compenser des dépenses supplémentaires et que la seule et unique condition pour octroyer une indemnité forfaitaire dans la limite des plafonds est de démontrer la situation de grand déplacement.

D'ailleurs, sur ce point, le Bulletin officiel de la sécurité sociale (BOSS) précise expressément :

– que l'employeur doit démontrer que « le salarié ne peut regagner chaque jour sa résidence⁸ et que, **de ce fait**, il engage des frais de double résidence »⁹ ;

– lorsque l'employeur dépasse les limites fixées par l'administration, les justificatifs à rapporter sont, notamment, le « *certificat de domicile du salarié ou tout document en tenant lieu* », la « *quittance de loyer, d'électricité, de la compagnie des eaux* » et une « *pièce d'identité de quelque nature que ce soit* »¹⁰ ;

– « les frais professionnels de grand déplacement sont liés aux circonstances de fait qui entraînent des dépenses supplémentaires de nourriture et de logement. »¹¹

Ainsi, l'analyse de la doctrine administrative ne fait que conforter la lecture stricte de l'arrêt de 2002 aux termes de laquelle l'employeur n'a pas à prouver l'existence de dépenses supplémentaires par la production de factures d'hôtel ou autre.

Rappelons utilement que cette doctrine administrative est opposable à l'Urssaf en cas de contrôle et qu'aucun redressement ne peut être opéré à l'encontre d'un cotisant l'ayant appliquée¹².

Dans son analyse, la Cour de cassation semble donc faire fi de la présomption de grand déplacement liée à la réunion des deux conditions précitées, alors même que cette dernière est prévue par l'arrêt de 20 décembre 2002 et reprise par la doctrine administrative.

► Une jurisprudence qui rend sans objet l'indemnisation forfaitaire des frais professionnels

Cette décision revient en réalité à **ajouter une condition non prévue par les textes** pour opérer une indemnisation forfaitaire, à savoir démontrer l'existence de « dépenses supplémen- ●●●

4. TGI Metz, 15 mars 2019, RG n° 16/01371. 5. CA Metz, 25 janv. 2021, RG n° 19/01531. 6. Cass. 2^e civ., 12 févr. 2015, n° 14-10.635. 7. Cass. 2^e civ., 19 sept. 2019, n° 18-20.047.

8. Via notamment la présomption liée aux conditions de temps et de distance. 9. BOSS, « Frais professionnels », § 1270. 10. BOSS, « Frais professionnels », § 1280. 11. BOSS, « Frais professionnels », § 1220. 12. Conformément à l'article L. 243-6-2 du Code de la sécurité sociale.

●●● *taires* », et ce en sus de la démonstration de la situation de fait de grand déplacement.

Afin d'apporter cette preuve, il ne serait en outre pas suffisant de s'appuyer sur un échantillon d'attestations de salariés comme avait pu le faire la société en cause. **Seule la production de factures (d'hôtel ou de repas) semble être suffisante aux yeux des juges pour démontrer que les salariés engagent bien des dépenses supplémentaires de nourriture et/ou de logement.**

Toutefois, il est totalement incohérent d'exiger de l'employeur qu'il récupère des justificatifs liés à l'engagement de dépenses supplémentaires par le salarié, puis de considérer que ce même employeur n'a pas à récupérer de justificatifs lorsque le montant de l'indemnité versée ne dépasse pas le barème prévu par l'administration¹³...

En sollicitant ces justificatifs, la Cour de cassation fait doucement mais sûrement correspondre les éléments probatoires exigés en matière d'indemnisation réelle à ceux exigés en matière d'indemnisation forfaitaire.

Or, il s'agit de deux modes d'indemnisation des frais professionnels distincts avec leurs exigences probatoires propres et qui ne peuvent en aucun cas être confondus. En opérant de la sorte, la Cour de cassation va nécessairement, à terme, mettre un terme à l'indemnisation forfaitaire des frais professionnels.

Force est de constater que cette décision s'inscrit dans un **contexte jurisprudentiel et administratif défavorable à l'utilisation du forfait en matière de frais professionnels**. À cet égard, on rappellera notamment que le BOSS subordonne désormais le bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique (DFS) à l'engagement effectif de frais par le salarié dans le cadre de son activité (et ce alors même qu'aucun texte ne prévoit une telle condition)¹⁴.

Il est essentiel de rappeler ici que l'indemnisation forfaitaire présente des avantages :

- tant pour le cotisant, qui se place dans un système réduisant le formalisme exigé (mais limité en termes de *quantum*) ;

- que pour l'administration, qui n'a pas à vérifier la cohérence entre les remboursements et les justificatifs de paiement.

Il convient donc d'être particulièrement vigilant quant à la lecture de cette décision et à sa portée. En effet, une analyse trop large pourrait placer de nombreuses entreprises dans une insécurité juridique importante.

Or, après le coup de semonce lié à l'évolution des « règles » en matière de DFS, il ne faudrait pas que certains secteurs se voient davantage impactés économiquement quant à leur politique de frais professionnels dans le contexte économique actuel.

► Une jurisprudence à relativiser ?

À suivre la position de la Cour de cassation, il serait donc nécessaire, pour que l'indemnisation des grands déplacements puisse être exonérée de charges sociales, que l'employeur :

- récupère les justificatifs / factures des frais engagés par les salariés lors de leur déplacement afin de démontrer les dépenses supplémentaires ;

- contrôle que les déplacements sont réalisés à plus de 50 kilomètres de leur domicile et que cette distance ne peut pas être parcourue en moins d'1 h 30 en transport en commun ;

- si ces conditions sont réunies, indemnise les salariés au réel ou au forfait (idéalement dans les limites fixées par l'administration).

On le comprend aisément, la récupération de l'intégralité des justificatifs remettrait en cause la pratique de beaucoup d'entreprises et constituerait une charge administrative supplémentaire non négligeable.

Même si cette jurisprudence peut interroger (voire inquiéter !), il est important de noter que :

- la Cour de cassation a déjà eu l'occasion, dans un arrêt certes antérieur à ceux de 2019 et 2022, de considérer que l'employeur n'avait pas à justifier de l'engagement par le salarié de frais supplémentaires lorsque les deux conditions cumulatives de distance et de temps étaient réunies et que le montant des indemnités versées ne dépassait pas celui prévu par l'administration¹⁵.

- en pratique, l'expérience montre que de nombreuses Urssaf appliquent les textes et la doctrine administrative et vérifient uniquement, en matière d'indemnisation forfaitaire des grands déplacements, que le salarié est en déplacement professionnel (*via* les ordres de mission, agenda professionnel, etc.) et empêché de regagner son domicile (*via* les deux conditions cumulatives de distance et de temps) et que les indemnités forfaitaires versées sont inférieures ou égales aux montants fixés par l'administration ;

- à la lecture des arrêts, on peut penser qu'il ne serait pas nécessaire de récupérer l'ensemble des justificatifs (comme en matière d'indemnisation au réel) mais uniquement quelques justificatifs (factures, tickets de caisse, ou tout autre élément) démontrant que le salarié engage bien des frais lors de son déplacement¹⁶.

Au-delà de ce dernier point, la cour d'appel écarte les attestations sur l'honneur, pourtant souvent utilisées sur d'autres aspects (notamment, parfois, pour justifier de la situation de grand déplacement). Il est intéressant de relever que la contestation devant la Cour de cassation aurait pu porter sur le débat de la charge de la preuve, ce qui n'a pas été le cas et a d'ailleurs permis à la Cour de se retrancher derrière la position de la cour d'appel.

On notera que le cotisant avait a priori produit l'échantillon d'attestations précité en cours de contentieux (pour cinq salariés). Il est probable que la position n'aurait pas été la même si ces attestations avaient été existantes dès le contrôle sur place et pour l'ensemble des collaborateurs.

Quoi qu'il en soit, cette jurisprudence non publiée doit être relativisée, tant au regard des textes applicables que de la pratique des contrôles Urssaf.

Néanmoins, compte tenu de l'incertitude existante, les entreprises opérant des remboursements de frais professionnels doivent se ménager un maximum d'éléments de preuve dès la phase de contrôle sur place, et non attendre la phase contentieuse afin de produire ces éléments. En effet, une telle pratique tend à aboutir à ce type de solutions ! ■

¹³. Voir en ce sens BOSS, « Frais professionnels », § 110. ¹⁴. BOSS, « Frais professionnels », § 2130 et 2140. ¹⁵. Cass. soc., 13 mai 1993, n° 90-20.817. ¹⁶. Une même position pourrait d'ailleurs être retenue en matière de déduction forfaitaire spécifique.