

PARIS, le 03/05/2005

DIRECTION DE LA REGLEMENTATION DU
RECOUVREMENT ET DU SERVICE
DIRRES

LETTRE CIRCULAIRE N° 2005-077

OBJET : Frais professionnels – décisions du Conseil d'Etat du 29/12/2004

TEXTE A ANNOTER : Lettre-Collective n°2005-028 du 3 mars 2005

Sont précisées les modalités de mise en œuvre de la recommandation de maintenir la pratique de la déduction forfaitaire spécifique.

Sont également précisées les conséquences juridiques de l'annulation des dispositions de la circulaire ministérielle relatives à la mobilité professionnelle, au grand déplacement, à l'usage des NTIC et au télétravail.

Par lettre collective 2005-028 du 3 mars 2005, a été diffusée dans le réseau des Urssaf une première information relative aux deux décisions du 29 décembre 2004 du Conseil d'Etat annulant certaines dispositions de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale et de la circulaire ministérielle du 7 janvier 2003 prise pour son application. (CE 29-12-2004 n°254526 et 254832)

⇒ En ce qui concerne la pratique de la déduction forfaitaire spécifique (DFS), il a été précisé que dans l'attente de la parution d'un nouvel arrêté rétablissant au plan juridique cette pratique, les déductions forfaitaires spécifiques pour frais professionnels étaient maintenues dans les mêmes conditions que celles fixées par l'article 9 annulé par le Conseil d'Etat.

A cet effet, il était précisé que les employeurs pouvaient continuer à pratiquer dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités ces déductions et qu'il n'y avait pas lieu de modifier pour l'avenir les pratiques de contrôle et de redressement.

Sur ce point, la présente lettre circulaire vient préciser la portée de cette recommandation à l'égard des employeurs et au regard des contrôles opérés par les Urssaf.

⇒ Concernant les autres dispositions de la circulaire du 7 janvier 2003 annulées relatives :

- aux critères de distance et de durée applicables à l'indemnité de grand déplacement (paragraphe 3-3-3),
- aux critères de distance et de durée applicables aux frais engagés par le salarié dans le cadre de la mobilité (paragraphe 3-3-6),
- aux frais engagés par le salarié en situation de télétravail (paragraphe 3-3-4),
- au plafonnement à 50% des frais liés à l'usage des outils issus des nouvelles technologies (paragraphe 3-3-5),

la présente lettre circulaire vient préciser les conséquences au plan juridique de ces annulations pour la période du 1^{er} janvier 2003 à la date de parution du nouvel arrêté et les règles qu'il convient d'appliquer dans cette attente.

Sur ce point, il convient en effet de rappeler que les nouvelles dispositions que le ministère entend prendre par arrêté ne seront applicables qu'à compter de l'entrée en vigueur de ce texte et ne s'appliqueront pas rétroactivement au 1^{er} janvier 2003.

1 – LA DEDUCTION FORFAITAIRE SPECIFIQUE (DFS)

L'annulation de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 autorisant les employeurs à pratiquer sur l'assiette des cotisations de sécurité sociale une déduction forfaitaire spécifique pour les professions qui bénéficiaient jusqu'en 2000 d'une déduction supplémentaire en matière fiscale prive de fondement juridique cette pratique depuis l'entrée en vigueur de l'arrêté du 20 décembre 2002 soit le 1^{er} janvier 2003.

Sur un plan strictement juridique, cet article annulé étant censé n'avoir jamais existé, les Urssaf seraient fondées à remettre en cause toutes les déductions opérées depuis le 1^{er} janvier 2003 par les entreprises au seul motif qu'aucun texte n'autorise une telle déduction.

Compte tenu des effets extrêmement préjudiciables de cette solution pour les entreprises, l'Acoss a, par lettre collective du 3 mars 2005, préconisé le maintien de cette pratique « *dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités* » et recommandé aux Urssaf de ne pas modifier pour l'avenir les pratiques de contrôle et de redressement.

En conséquence, la pratique de la DFS trouve désormais son fondement juridique, non plus dans les dispositions de l'arrêté du 20.12.2002 et de la circulaire du 7 janvier 2003, mais dans la présente lettre circulaire qui introduit une tolérance administrative.

Cette tolérance administrative de l'Acoss reprend dans son ensemble les dispositions de l'article 9 annulées et des paragraphes 4.1, 4.2 et 4.3 de la circulaire ministérielle du 7 janvier 2003 également annulées.

En conséquence, l'employeur qui entend mettre en œuvre la pratique de la DFS doit respecter :

- le champ des professions concernées déterminé sur la base des interprétations ayant fait l'objet d'une décision de la direction de la législation fiscale ou de la direction de la sécurité sociale avant le 1^{er} janvier 2001,
- les taux de déductions tels qu'ils étaient fixés en matière fiscale au 31 décembre 2000 (article 5 de l'annexe IV du CGI),

- la limite de 7 600 € par année civile,
- l'absence de refus exprès du salarié ou de ses représentants : dans ce cadre, les modalités de consultation préalable des salariés ou des représentants visées par la circulaire (accord collectif, accord du comité d'entreprise ou des délégués du personnel, procédure de consultation du salarié) doivent être respectées,
- la date limite d'exercice de l'option qui peut intervenir au plus tard lors de l'établissement de la DADS,
- la règle du non cumul de cette déduction avec l'exclusion de l'assiette des cotisations des sommes versées à titre de remboursement de frais sauf dans les cas limitativement prévus au paragraphe 4.3 de la circulaire du 7 janvier 2003.

Comme toute tolérance administrative, elle est d'interprétation stricte et les employeurs doivent s'y conformer s'ils entendent en bénéficier.

Au plan des contrôles, les pratiques des Urssaf ne se trouvent pas modifiées.

En effet, la préconisation du maintien de la pratique de la DFS conduit à écarter tout redressement au seul motif que le Conseil d'Etat a annulé l'article 9 de l'arrêté du 20.12.2002 et que la pratique est sans fondement juridique.

Il convient dans le cadre des contrôles de continuer à vérifier les conditions dans lesquelles l'employeur a mis en œuvre la DFS et, le cas échéant, d'opérer un redressement en cas de constat de non respect de l'une ou plusieurs des conditions ou modalités de mise en place.

Il peut en être ainsi par exemple lorsque l'employeur n'a pas consulté régulièrement les salariés ou leurs représentants préalablement à la pratique de la DFS.

Dans cette hypothèse, le redressement devra être fondé sur le non respect des conditions et modalités posées par la tolérance administrative de l'Acoss telle qu'elle résulte de la présente lettre circulaire.

2 – DEFINITION DU GRAND DEPLACEMENT PROFESSIONNEL

L'article 5 de l'arrêté du 20 décembre 2002 définit la situation de grand déplacement professionnel comme la situation dans laquelle le salarié est en déplacement professionnel et empêché de regagner chaque jour sa résidence habituelle.

Lorsque cette situation est caractérisée, sont exclues de l'assiette des cotisations de sécurité sociale, sans justificatifs des dépenses engagées, les indemnités forfaitaires versées pour compenser les dépenses supplémentaires de nourriture dans la même limite que celle applicable en cas de déplacement professionnel et les dépenses d'hébergement dans une limite variant en fonction du lieu de déplacement.

⇒ **Ont été annulées par le Conseil d'Etat les dispositions de la circulaire du 7 janvier 2003 qui précisaient les critères permettant de caractériser la situation de grand déplacement.**

La circulaire précisait en effet que le salarié était considéré en grand déplacement lorsque :

- la distance séparant le lieu de résidence du lieu de déplacement est au moins égale à 50 km (trajet aller) et,
- les transports en commun ne permettent pas de parcourir cette distance dans un temps inférieur à 1H30 (trajet aller)

Ces deux critères cumulatifs ne constituent toutefois qu'une simple présomption de sorte que lorsque ces conditions :

- ne sont pas réunies, les allocations forfaitaires ne sont pas réputées utilisées conformément à leur objet et leur montant doit être réintégré dans l'assiette des cotisations de sécurité sociale.

Il appartient dans cette situation à l'employeur de démontrer qu'en fonction des circonstances de fait (horaires de travail, mode de transports...), le salarié était effectivement empêché de regagner son domicile chaque jour.

- sont réunies, les allocations forfaitaires versées sont réputées utilisées conformément à leur objet et exclues, dans les limites de l'arrêté, de l'assiette des cotisations de sécurité sociale.

L'Urssaf conserve toutefois la faculté, en fonction des circonstances de fait, de remettre en cause l'exclusion de l'assiette des cotisations de sécurité sociale des indemnités forfaitaires si elle est en mesure d'établir que le salarié a effectivement regagné son domicile et n'a pas engagé de frais supplémentaires à l'occasion du déplacement.

⇒ **Préconisations pour les opérations de contrôle :**

Dans la mesure où ces critères n'ont qu'une valeur de présomption, rien ne s'oppose à poursuivre leur application dès lors que celle-ci est favorable aux entreprises.

- Ainsi, lorsque les deux conditions d'éloignement et de durée de transports sont réunies, il convient a priori de considérer que les allocations forfaitaires sont utilisées conformément à leur objet. L'exclusion de l'assiette n'a donc pas à être remise en cause sauf si l'inspecteur dispose d'éléments probants permettant de démontrer que le salarié a regagné son domicile.
- En revanche, lorsque ces deux conditions ou l'une d'entre elles ne sont pas réunies, il appartient à l'employeur, qui entend bénéficier de l'exclusion de l'assiette des cotisations de sécurité sociale des allocations forfaitaires versées, de démontrer que le salarié était effectivement empêché de regagner son domicile.

Au vu des éléments fournis par l'employeur, il revient à l'inspecteur d'apprécier les circonstances de fait et si, compte tenu de la distance et du temps de transport, le salarié est en situation de ne pas pouvoir regagner son domicile.

Les opérations de contrôle en cours doivent être menées au regard de ces préconisations.

Dans la mesure où ces préconisations ne modifient pas les pratiques antérieures en matière de contrôle, il n'y a pas lieu de revenir sur les situations passées.

2 – DEFINITION DE LA MOBILITE PROFESSIONNELLE

L'article 8 de l'arrêté du 20 décembre 2002 pose le principe de l'exclusion de l'assiette des cotisations dans une limite forfaitaire ou sur la base des dépenses réelles pour différentes catégories de frais exposés à l'occasion d'une mobilité professionnelle.

L'arrêté ne donne toutefois aucune définition de la mobilité professionnelle.

La définition donnée par la circulaire du 7 janvier 2003 n'est pas remise en cause par le Conseil d'Etat. La mobilité se définit toujours comme la situation dans laquelle le changement de résidence du salarié est lié à un changement de poste de travail dans un autre lieu de travail.

⇒ **Ont été annulées les dispositions de la circulaire posant les critères caractérisant la mobilité professionnelle**

Sur ce point la circulaire ajoutait que la « *distance séparant l'ancien logement du lieu du nouvel emploi doit être au moins de 50 km et entraîner un temps de trajet aller ou retour au moins égal à 1H30* ».

Le document Questions-Réponses ministériel (n°43) précisait que ces deux critères constituaient une présomption simple compte tenu de l'empêchement pour le salarié de regagner son domicile en fin de journée mais qu'en tout état de cause le trajet aller devait quel que soit le mode de transport être au moins égal à 1H 30

A cet égard, la circulaire posait ici non pas une présomption mais une condition non prévue par le texte de l'arrêté.

Lorsque ces deux conditions ou à tout le moins la condition de temps de transport n'étaient pas remplies, l'exclusion de l'assiette des allocations forfaitaires n'était pas reconnue.

⇒ **Préconisations pour les opérations de contrôle :**

Ces critères d'éloignement et de temps de transport peuvent continuer à être appliqués en tant que présomption, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'opérer de redressement lorsque ces deux critères sont remplis.

En revanche, l'absence de ces deux critères ou de la condition de 1H30 ne peut plus justifier à elle seule les redressements.

Dans ces situations, il appartient à l'employeur qui entend bénéficier de l'exclusion de l'assiette des cotisations de sécurité sociale des indemnités versées au titre de la mobilité professionnelle de démontrer que le changement de domicile du salarié est lié au changement de lieu de travail et ne résulte donc pas d'une convenance personnelle.

A cet égard, l'employeur doit apporter des éléments permettant de considérer que le changement de domicile était rendu nécessaire par le changement de lieu de travail. Pourront ainsi être pris en compte différents éléments d'appréciation tels que la distance séparant l'ancien logement du nouveau lieu de travail, le temps de transport mais également les contraintes familiales du salarié.

Dans ce cadre, devront être pris en compte notamment :

- le rapprochement significatif du domicile du lieu de travail,

En revanche, un changement de domicile n'emportant aucune modification de la distance séparant le domicile du lieu de travail ou conduisant à un éloignement du lieu de travail doit être a priori considéré comme relevant d'une convenance personnelle.

- l'amélioration des conditions de transport pouvant se traduire par une réduction significative du temps de transport, l'amélioration de la commodité des transports (réduction des correspondances...),
- la meilleure conciliation des nouvelles conditions d'emploi avec des contraintes familiales (lieu de scolarisation des enfants, lieu de travail du conjoint...).

En conséquence, pour les opérations de contrôle en cours, l'ACOSS préconise de ne pas faire de redressement au seul motif que les critères de 50 km et 1H30 ne sont pas réunis. Si les éléments fournis par l'employeur permettent de caractériser la mobilité professionnelle, il n'y a pas lieu de procéder à un redressement.

A l'égard des procédures pour lesquelles les opérations de contrôle dans l'entreprise sont achevées, et lorsqu'un redressement a été effectué au seul motif que les critères de 50 km et 1H30 n'étaient pas remplis, il convient de distinguer selon les suites qui ont été données et d'appliquer les règles suivantes

- ◆ *Lorsque la lettre d'observations a été envoyée, que celle-ci soit contestée ou non, il convient d'adresser au cotisant un courrier informatif lui précisant que :*
 - *le Conseil d'Etat dans un arrêt du 29 décembre 2004 a annulé certaines dispositions de la circulaire du 7 janvier 2003 notamment celles fixant des critères de durée et de distance pour apprécier la réalité de la situation de mobilité professionnelle,*
 - *qu'en conséquence, l'observation relative au non respect des conditions d'éloignement (50 km et 1H30) est susceptible d'être réexaminée s'il est en mesure d'apporter des éléments justifiant du lien entre le changement d'emploi et le changement de résidence du salarié,*
 - *qu'il est invité à produire dans un délai d'un mois ces éléments d'appréciation.*
- ◆ *Lorsque la mise en demeure a été adressée et qu'une contestation est formulée sur ce point, il convient d'inviter le cotisant à produire les éléments justifiant du lien entre le changement d'emploi et le changement de résidence du salarié.*
- ◆ *Lorsque le montant du redressement a déjà été réglé, le cotisant peut présenter une demande de remboursement, au titre des années 2003 et 2004, à l'appui de laquelle il doit fournir tous les éléments justifiant du lien entre le changement d'emploi et le changement de résidence du salarié. Cette demande peut être présentée dans un délai de 3 ans à compter de la date de la décision du Conseil d'Etat soit à compter du 29 décembre 2004.*

3 – FRAIS PROFESSIONNELS LIES AU TELETRAVAIL

L'article 6 de l'arrêté du 20 décembre 2002 dispose que les frais engagés par le salarié en situation de télétravail sont considérés comme des charges de caractère spécial inhérentes à la fonction sous réserve de justification des dépenses engagées.

L'arrêté ne définit toutefois pas la nature des frais entrant dans le champ de cette disposition.

Le CE a annulé l'ensemble du paragraphe de la circulaire du 7 janvier 2003

Ces dispositions précisait les catégories de frais entant dans le champ du télétravail et la liste de frais considérés comme des frais professionnels ainsi que leurs modalités d'évaluation.

Compte tenu des termes de la circulaire, cette liste présentait un caractère exhaustif, empêchant par la même l'exclusion d'assiette des frais non mentionnés dans celle-ci.

⇒ **Préconisations pour les opérations de contrôle :**

Les critères posés par la circulaire pour identifier les types de frais concernés peuvent compte tenu de leur caractère général toujours trouver à s'appliquer pour qualifier les frais.

Il convient ainsi de considérer qu'entrent dans la catégorie des frais professionnels engendrés par le télétravail :

- les frais fixes et variables liés à la mise à disposition d'un local privé pour un usage professionnel,
- les frais liés à l'adaptation d'un local spécifique,
- les frais de matériel informatique, de connexion et fournitures diverses.

Les entreprises peuvent continuer à utiliser la liste des frais ouvrant droit à l'exclusion d'assiette dans les conditions posées par la circulaire et il n'y a pas lieu de remettre en cause les pratiques d'entreprise conformes aux dispositions annulées.

En revanche, il ne peut être tiré argument de l'absence de mention dans cette liste d'un type de dépenses pour opérer un redressement.

Il convient au cas par cas à l'employeur de démontrer, au regard des critères posés par la circulaire, que les frais concernés sont des frais professionnels liés au télétravail.

En conséquence, pour les opérations de contrôle en cours, l'ACOSS préconise de ne pas faire de redressement au seul motif que les frais n'entrent pas dans la liste de la circulaire du 7 janvier 2003. Si les éléments fournis par l'employeur permettent de caractériser un usage en lien avec le télétravail, il n'y a pas lieu de procéder à un redressement.

A l'égard des procédures pour lesquelles les opérations de contrôle dans l'entreprise sont achevées, et lorsqu'un redressement a été effectué au motif que les frais litigieux ne figuraient pas dans la liste ministérielle, il convient de distinguer selon les suites qui ont été données et d'appliquer les règles suivantes :

♦ *Lorsque la lettre d'observations a été envoyée, que celle-ci soit contestée ou non, il convient d'adresser au cotisant un courrier informatif lui précisant que :*

- *le Conseil d'Etat dans un arrêt du 29 décembre 2004 a annulé certaines dispositions de la circulaire du 7 janvier 2003 notamment celles fixant une liste des frais professionnels liés au télétravail,*
- *qu'en conséquence, l'observation relative à l'absence de mention des frais dans la liste ministérielle **est susceptible d'être réexaminée** s'il est en mesure d'apporter des éléments justifiant du caractère professionnel des frais litigieux,*
- *qu'il est invité à produire dans un délai d'un mois ces éléments d'appréciation.*

♦ Lorsque la mise en demeure a été adressée et qu'une contestation est formulée sur ce point, il convient d'inviter le cotisant à produire les éléments justifiant du caractère professionnel des frais litigieux.

♦ Lorsque le montant du redressement a déjà été réglé, le cotisant peut présenter une demande de remboursement, au titre des années 2003 et 2004, à l'appui de laquelle il doit fournir tous les éléments justifiant du caractère professionnel des frais litigieux. Cette demande peut être présentée dans un délai de 3 ans à compter de la date de la décision du Conseil d'Etat soit à compter du 29 décembre 2004.

4 – FRAIS PROFESSIONNELS LIES A L'USAGE DES NTIC

En application de l'article 7 de l'arrêté du 20 décembre 2002, les remboursements des frais engagés par le salarié pour l'utilisation des outils NTIC qu'il possède sont exclus de l'assiette des cotisations de sécurité sociale sur justification des dépenses engagées.

⇒ **Le CE a annulé les dispositions de la circulaire visant à plafonner l'exclusion d'assiette.**

A cet égard, la circulaire ministérielle du 7 janvier 2003 précisait en effet que la part de l'usage professionnel devait être déterminée à partir de la déclaration du salarié et retenue à concurrence de 50 % de l'usage total.

⇒ **Préconisations pour les opérations de contrôle :**

En présence d'une entreprise ayant exclu de l'assiette des cotisations des frais d'un montant excédant cette quote-part de 50 % de l'usage, il revient à l'employeur d'apporter tous les éléments d'appréciation (contrat de travail, conditions de travail...) démontrant qu'au delà de cette quote part, l'usage déclaré par le salarié demeure professionnel.

Dès lors que ces éléments produits par l'employeur établissent le caractère professionnel, il n'y a pas lieu de revenir sur l'évaluation qui a été faite par l'entreprise.

En conséquence, pour les opérations de contrôle en cours, l'ACOSS préconise de ne pas faire de redressement au seul motif du dépassement de la quote-part de 50 %.

Si les éléments fournis par l'employeur démontrent le caractère professionnel des frais litigieux, il n'y a pas lieu de procéder à un redressement.

♦ Lorsque la lettre d'observations a été envoyée, que celle-ci soit contestée ou non, il convient d'adresser au cotisant un courrier informatif lui précisant que :

- le Conseil d'Etat dans un arrêt du 29 décembre 2004 a annulé certaines dispositions de la circulaire du 7 janvier 2003 notamment celles relatives au plafonnement à 50 % de l'usage des NTIC,
- qu'en conséquence, l'observation relative au dépassement de cette quote part **est susceptible d'être réexaminée** s'il est en mesure d'apporter des éléments justifiant de l'usage professionnel au delà de cette quote part,
- qu'il est invité à produire dans un délai d'un mois ces éléments d'appréciation.

♦ Lorsque la mise en demeure a été adressée et qu'une contestation est formulée sur ce point, il convient d'inviter le cotisant à produire les éléments justifiant de l'usage professionnel au delà de cette quote part de 50 %.

♦ Lorsque le montant du redressement a déjà été réglé, le cotisant peut présenter une demande de remboursement, au titre des années 2003 et 2004, à l'appui de laquelle il doit fournir tous les éléments justifiant de l'usage professionnel au delà de cette quote part de 50 %. Cette demande peut être présentée dans un délai de 3 ans à compter de la date de la décision du Conseil d'Etat soit à compter du 29 décembre 2004.