

14 mars 2019

Cour de cassation

Pourvoi n° 18-10.409

Deuxième chambre civile - Formation restreinte hors RNSM/NA

Publié au Bulletin

ECLI:FR:CCASS:2019:C200354

## Titres et sommaires

SECURITE SOCIALE, CONTENTIEUX - Preuve - Procès-verbaux des contrôleurs de la sécurité sociale - Opérations de contrôle - Méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation - Mise en oeuvre - Régularité - Conditions - Détermination

Il résulte de l'article R. 243-59-2, alinéa 1, du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-546 du 11 avril 2007, que lorsqu'il propose à l'employeur d'utiliser les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation définies par arrêté du ministre chargé de la sécurité sociale, l'inspecteur du recouvrement remet à l'intéressé, quinze jours avant le début de cette vérification, un document lui indiquant les différentes phases de la mise en oeuvre des méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation et les formules statistiques utilisées pour leur application, ainsi qu'une copie de l'arrêté susmentionné. Viole ces dispositions la cour d'appel qui, ayant constaté que l'inspecteur du recouvrement avait, en sollicitant de l'employeur les éléments et pièces nécessaires la constitution d'une base de sondage, engagé la vérification par échantillonnage et extrapolation avant l'expiration du délai de quinze jours imparti à celui-ci pour s'y opposer, rejette le recours de la société

SECURITE SOCIALE, CONTENTIEUX - Preuve - Procès-verbaux des contrôleurs de la sécurité sociale - Opérations de contrôle - Méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation - Mise en oeuvre - Remise de documents informatifs par l'inspecteur du recouvrement - Remise dans le délai de quinze jours avant le début de la vérification - Nécessité

## Texte de la décision

Entête

CIV. 2

CH.B

COUR DE CASSATION

Audience publique du 14 mars 2019

Cassation

Mme FLISE, président

Arrêt n° 354 F-P+B+I

Pourvoi n° M 18-10.409

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

---

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

---

LA COUR DE CASSATION, DEUXIÈME CHAMBRE CIVILE, a rendu l'arrêt suivant :

Statuant sur le pourvoi formé par la société Hacor interim, société à responsabilité limitée, dont le siège est [...], contre l'arrêt rendu le 9 novembre 2017 par la cour d'appel de Paris (pôle 6, chambre 12), dans le litige l'opposant :

1°/ à l'union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF) Ile-de-France, dont le siège est [...],

2°/ au ministre chargé de la sécurité sociale, domicilié [...], [...], défendeurs à la cassation ;

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, les trois moyens de cassation annexés au présent arrêt ;

Vu la communication faite au procureur général ;

LA COUR, en l'audience publique du 6 février 2019, où étaient présents : Mme Flise, président, Mme Vigneras, conseiller référendaire rapporteur, M. Prétot, conseiller doyen, Mme Szirek, greffier de chambre ;

Sur le rapport de Mme Vigneras, conseiller référendaire, les observations de la SCP Rocheteau et Uzan-Sarano, avocat de la société Hacor interim, de la SCP Gatineau et Fattaccini, avocat de l'union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales Ile-de-France, l'avis de M. de Monteynard, avocat général, et après en avoir délibéré conformément à la loi ;

## Moyens

Sur le premier moyen, pris en sa première branche :

## Motivation

Vu l'article R. 243-59-2, alinéa 1, du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-546 du 11 avril 2007, applicable au contrôle litigieux ;

Attendu, selon ce texte, que lorsqu'il propose à l'employeur d'utiliser les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation définies par arrêté du ministre chargé de la sécurité sociale, l'inspecteur du recouvrement remet à l'intéressé, quinze jours avant le début de cette vérification, un document lui indiquant les différentes phases de la mise en oeuvre des méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation et les formules statistiques utilisées pour leur application, ainsi qu'une copie de l'arrêté susmentionné ;

## Exposé du litige

Attendu, selon l'arrêt attaqué, qu'à la suite d'un contrôle portant sur les années 2007 et 2008, l'URSSAF d'Ile-de-France (l'URSSAF) a notifié à la société Hacor interim (la société), un redressement ; que la société a saisi d'un recours une juridiction de sécurité sociale ;

Attendu que, pour rejeter ce dernier, l'arrêt retient qu'après avoir été destinataire d'un avis de contrôle de l'URSSAF du 2 novembre 2009, la société a été destinataire, le 1er décembre 2009, de la charte du cotisant contrôlé et de documents comprenant le descriptif général décrivant les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation, les formules statistiques utilisées par ces techniques, une copie de l'arrêté du 11 avril 2007 explicitant la méthode de vérification par échantillonnage et extrapolation ; qu'il relève que, le 2 décembre 2009, l'URSSAF a écrit à la société qu'elle lui envoyait l'échantillon pour investigation des frais professionnels, et que la société devait lui fournir pour chaque dossier les bulletins de salaire de l'année, les contrats de mission, les relevés d'heures, les justificatifs des frais engagés, les justificatifs de domicile pour la période concernée par la vérification, les barèmes de remboursement ou accords éventuels des entreprises utilisatrices sur la période concernée par la vérification ; que ce n'est que le 2 février 2010, que les inspecteurs ont adressé à la société en lettre recommandée avec accusé de réception le descriptif ; que ce courrier, revenu sans avoir été réclamé par la société, lui a été remis en mains propres le 19 février 2010 ; que c'est, dès lors, à juste titre que les premiers juges, au visa des dispositions de l'article R. 243-59-2, alinéa 1, du code de la sécurité sociale, prévoyant que les documents destinés à informer l'employeur sur la méthode de l'échantillonnage et de l'extrapolation devaient être remis à celui-ci non pas quinze jours avant le début du contrôle mais quinze jours avant de début de la vérification, ont retenu que la société avait été avisée conformément aux conditions légales de l'intention de l'URSSAF d'avoir recours à cette méthode et, que sans manifestation d'opposition de la part de la société, il devait être considéré que le principe du recours à cette méthode avait été accepté par la société ;

## Motivation

Qu'en statuant ainsi, alors qu'il résultait de ses propres constatations que l'inspecteur du recouvrement avait, en sollicitant de l'employeur les éléments et pièces nécessaires à la constitution d'une base de sondage, engagé la vérification par échantillonnage et extrapolation avant l'expiration du délai de quinze jours imparti à l'employeur pour s'y opposer, la cour d'appel a violé le texte susvisé ;

## Dispositif

PAR CES MOTIFS, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres griefs du pourvoi :

CASSE ET ANNULE, en toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 9 novembre 2017, entre les parties, par la cour d'appel de Paris ; remet, en conséquence, la cause et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant ledit arrêt et, pour être fait droit, les renvoie devant la cour d'appel de Paris, autrement composée ;

Condamne l'URSSAF d'Ile-de-France aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande de l'URSSAF d'Ile-de-France et la condamne à verser à la société Hacor interim la somme de 3 000 euros ;

Dit que sur les diligences du procureur général près la Cour de cassation, le présent arrêt sera transmis pour être transcrit en marge ou à la suite de l'arrêt cassé ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, deuxième chambre civile, et prononcé par le président en son audience publique du quatorze mars deux mille dix-neuf.

## Moyens annexés

MOYENS ANNEXES au présent arrêt.

Moyens produits par la SCP Rocheteau et Uzan-Sarano, avocat aux Conseils, pour la société Hacor interim.

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'AVOIR débouté la société Hacor Interim de l'ensemble de ses demandes et d'AVOIR confirmé la décision de la Commission de Recours Amiable ;

AUX MOTIFS PROPRES QUE le 2 novembre 2009, l'URSSAF a adressé à la société Hacor Interim un avis de contrôle pour le 1er décembre 2009 ; que le 1er décembre 2009, le gérant de la société a signé un accusé de réception de la charte du cotisant contrôlé et un accusé de réception des documents avant utilisation des méthodes d'échantillonnage comprenant le descriptif général décrivant les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation, les formules statistiques utilisées par ces techniques, une copie de l'arrêté du 11 avril 2007 (pris en application de l'article R. 243-59-2 du code de la sécurité sociale), qui explicite la méthode vérification par échantillonnage et extrapolation ; qu'il est mentionné, sur ce document signé le 1er décembre 2009 par le gérant de la société : « j'ai bien pris connaissance qu'en cas de refus d'utilisation de ces méthodes, je serai obligé de tenir l'intégralité des pièces justificatives selon des critères établis par l'inspecteur en un lieu qu'il aura choisi » ; que dans son mail du 2 décembre 2009, l'URSSAF écrit à la société qu'elle envoie l'échantillon pour investigation des frais professionnels et que la société doit lui fournir pour chaque dossier, les éléments suivants : bulletins de salaire de l'année, contrats de mission, relevés d'heures, justificatifs des frais engagés, justificatifs de domicile pour la période concernées par la vérification, barèmes de remboursement ou accords éventuels des entreprises utilisatrices sur la période concernée par la vérification ; que ce n'est que le 2 février 2010 que les inspecteurs ont adressé à la société en lettre recommandée avec AR le descriptif ; que ce courrier, revenu sans avoir été réclamé par la société, lui a été remis en mains propres le 19 février 2010 ; que c'est dès lors à juste titre que les premiers juges, au visa des dispositions de l'article R. 243-59-2 alinéa 1 du code de la sécurité sociale prévoyant que les documents destinés à informer l'employeur sur la méthode de l'échantillonnage et de l'extrapolation devaient être remis à celui-ci non pas quinze jours avant le début du contrôle mais 15 jours avant le début de la vérification, ont

retenu que la société avait été avisée conformément aux conditions légales de l'intention de l'URSSAF d'avoir recours à cette méthode et que sans manifestation d'opposition de la part de la société, il devait être considéré que le principe du recours à cette méthode avait été accepté par la société ; que les premiers juges ont à juste titre souligné que c'est un seul échantillon et non pas deux qui a été tiré en vue de la mise en oeuvre de cette méthode et que la société avait, au vu de la charte du cotisant, été parfaitement informée de son droit à faire valoir des cas atypiques ; que c'est par de justes motifs que la Cour adopte que les premiers juges ont retenu : - que la lettre d'observations confirme que l'échantillon a été constitué, selon les règles fixées par le protocole signé par le représentant de l'entreprise, en tenant compte des différents types d'activités, bâtiment et autres activités, et que le contrôle portait sur les intérimaires qui avaient perçu des frais professionnels exclus de l'assiette des cotisations, - que la lettre d'observations mentionnait tous les éléments permettant à la société de vérifier la validité des calculs faits par les inspecteurs et que la charte du cotisant avait informé la société qu'elle était en droit de procéder à ce re-calcul, - que la mise en demeure est parfaitement régulière en ce qu'elle mentionne « contrôle, chefs de redressement notifiés le 6 octobre 2010, article R. 243-59 du code de la sécurité sociale », ce qui met le cotisant en mesure de connaître précisément la nature des cotisations qui lui sont demandées ; que le jugement entrepris sera donc confirmé de ce chef ;

ET AUX MOTIFS ADOPTES QUE l'article R. 243-59-2 du code de la sécurité sociale dispose que : « Les inspecteurs du recouvrement peuvent proposer à l'employeur d'utiliser les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation définies par arrêté du ministre chargé de la sécurité sociale. Au moins quinze jours avant le début de cette vérification, l'inspecteur du recouvrement remet à l'employeur un document lui indiquant les différentes phases de la mise en oeuvre des méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation et les formules statistiques utilisées pour leur application. Il lui remet également l'arrêté mentionné au présent article. Dès lors que l'employeur entend s'opposer à l'utilisation de ces méthodes, il en informe l'inspecteur du recouvrement, par écrit et dans les quinze jours suivant la remise des documents mentionnée à l'alinéa précédent. Dans ce cas, l'inspecteur du recouvrement lui fait connaître le lieu dans lequel les éléments nécessaires au contrôle doivent être réunis ainsi que les critères, conformes aux nécessités du contrôle, selon lesquels ces éléments doivent être présentés et classés. L'employeur dispose de quinze jours après notification de cette information pour faire valoir, le cas échéant, ses observations en réponse. A l'issue de ce délai, l'inspecteur notifie à l'employeur le lieu et les critères qu'il a définitivement retenus. La mise à disposition des éléments ainsi définis doit se faire dans un délai déterminé d'un commun accord entre l'inspecteur et l'employeur, mais qui ne peut être supérieur à soixante jours. Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, l'opposition de l'employeur à l'utilisation des méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation ne peut être prise en compte. Lorsque ces méthodes sont mises en oeuvre, l'inspecteur du recouvrement informe l'employeur des critères utilisés pour définir les populations examinées, le mode de tirage des échantillons, leur contenu et la méthode d'extrapolation envisagée pour chacun d'eux. L'employeur peut présenter à l'inspecteur du recouvrement ses observations tout au long de la mise en oeuvre des méthodes de vérification par échantillonnage. En cas de désaccord de l'employeur exprimé par écrit, l'inspecteur du recouvrement répond par écrit aux observations de l'intéressé. Le document notifié par l'inspecteur du recouvrement à l'issue du contrôle, en application du cinquième alinéa de l'article R. 243-59, précise les populations faisant l'objet des vérifications, les critères retenus pour procéder au tirage des échantillons, leur contenu, les cas atypiques qui en ont été exclus, les résultats obtenus pour chacun des échantillons, la méthode d'extrapolation appliquée et les résultats obtenus par application de cette méthode aux populations ayant servi de base au tirage de chacun des échantillons. Il mentionne la faculté reconnue au cotisant en vertu du sixième alinéa du présent article. Dans le délai de trente jours fixé par le cinquième alinéa de l'article R. 243-59, l'employeur peut informer, par lettre recommandée avec avis de réception, l'organisme de recouvrement de sa décision de procéder au calcul des sommes dont il est redevable ou qu'il a indûment versées pour la totalité des salariés concernés par chacune des anomalies constatées sur chacun des échantillons utilisés. Lorsque, au terme du délai fixé par l'alinéa précédent, l'employeur n'a pas fait connaître à l'organisme de recouvrement sa décision de procéder au calcul des sommes dont il est redevable, la mise en recouvrement des cotisations, des majorations et pénalités faisant l'objet du redressement ne peut intervenir avant l'expiration de ce délai et avant la réponse de l'inspecteur du recouvrement aux éventuelles observations de l'employeur. Lorsque l'employeur a fait connaître dans le délai imparti sa décision de procéder au calcul des sommes dont il est redevable, l'engagement de la procédure de recouvrement ne peut intervenir qu'à l'issue d'un délai de trente jours courant à compter de la réception par l'organisme de recouvrement de la décision de l'employeur. Avant l'expiration de ce délai, ce dernier adresse à l'inspecteur du recouvrement les résultats de ses calculs accompagnés des éléments permettant de s'assurer de leur réalité et de leur exactitude. L'inspecteur du recouvrement peut s'assurer de l'exactitude de ces calculs, notamment en procédant à l'examen d'un nouvel échantillon. La mise en recouvrement des

cotisations, des majorations et pénalités faisant l'objet du redressement ne peut intervenir avant l'expiration de ce délai de trente jours et avant la réponse de l'inspecteur du recouvrement aux éventuelles observations de l'employeur. L'inspecteur du recouvrement transmet à l'organisme chargé de la mise en recouvrement le procès-verbal de contrôle faisant état de ses observations, accompagné, s'il y a lieu, de l'ensemble des courriers et documents transmis par l'employeur et de la réponse de l'inspecteur du recouvrement » ; que l'arrêté du 11 avril 2007, pris en application de l'article R. 243-59-2 du code de la sécurité sociale, explicite la méthode de vérification par échantillonnage et extrapolation ; qu'en l'espèce, le 2 novembre 2009, l'URSSAF a adressé à la société un avis de passage pour le 1er décembre 2009 ; que la société admet que, ce jour-là, son gérant a signé un accusé de réception concernant, outre la charte du cotisant contrôlé, le document décrivant les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation, le formulaire de statistique - techniques d'échantillonnage et d'extrapolation et le décret du 11 avril 2007 ; qu'elle soutient que le contrôle a débuté le 1er décembre - elle en veut pour preuve l'avis de contrôle et un mail de l'URSSAF du 2 décembre - , que la remise des documents relatifs à la méthode aurait dû être faite au moins quinze jours avant le 1er décembre en application de l'article R. 243-59-2 alinéa 1 du code de la sécurité sociale et qu'elle aurait dû être prévenue de la faculté qu'elle avait de refuser cette méthode ; que cela étant, il ressort des termes de l'article R. 243-59-2 alinéa 1 du code de la sécurité sociale que les documents destinés à informer l'employeur sur la méthode de l'échantillonnage et de l'extrapolation doivent être remis à celui-ci non pas quinze jours avant le début du contrôle mais quinze jours avant la mise en oeuvre de la vérification, c'est-à-dire de la vérification par échantillonnage et extrapolation ; que le texte est logique puisque l'URSSAF ne peut pas nécessairement savoir, avant même d'avoir commencé le contrôle, que la méthode d'échantillonnage et d'extrapolation pourrait être plus adaptée que la méthode classique ; que dans son mail du 2 décembre 2009, l'URSSAF écrit qu'elle envoie « l'échantillon pour investigation des frais professionnels » et qu'elle demande à la société de lui « fournir, pour chaque dossier, les éléments suivants, bulletins de salaire de l'année, contrats de mission, relevés d'heures, justificatifs des frais engagés, justificatifs de domicile pour la période concernée par la vérification, barèmes de remboursement ou accords éventuels des entreprises utilisatrices sur la période concernée par la vérification » ; que la Commission de Recours Amiable explique que ce premier échantillon a été réalisé par les inspecteurs pour étudier la pratique de la société en matière de frais professionnels et que c'est au vu des résultats fondés sur cet échantillon que l'URSSAF a envisagé de recourir à la méthode de l'échantillonnage et de l'extrapolation ; que cette explication est corroborée par le fait que ce n'est que le 2 février 2010 que les inspecteurs ont envoyé le descriptif à la société en lettre recommandée avec accusé de réception ; que ce courrier, dit l'URSSAF, est revenu sans avoir été réclamé par la société qui l'a toutefois eu en mains propres le 19 février 2010 ; que la société, qui ne conteste aucun de ces éléments, n'a pas cru devoir s'expliquer sur cet envoi pas plus que sur ce qu'indique l'URSSAF, à savoir que le tirage du second échantillon, celui destiné à la mise en oeuvre de la méthode d'échantillonnage et d'extrapolation, a eu lieu devant elle ; qu'il convient d'ajouter que la possibilité pour la société de refuser l'utilisation de cette méthode était mentionnée dans la charte du cotisant contrôlé qu'elle a bien réceptionnée dès le 1er décembre ainsi qu'il a été dit plus haut ; que la société ayant été avisée conformément aux conditions légales de l'intention de l'URSSAF et n'ayant pas manifesté une quelconque opposition, il doit être considéré que le principe du recours à cette méthode a été accepté par elle ; qu'un seul échantillon, et pas deux, a donc été tiré dans l'optique de la mise en oeuvre de cette méthode ; que la société fait encore valoir qu'elle n'a pas été invitée à signaler les cas atypiques à exclure ; que la charte du cotisant contrôlé précise que, « dans le cadre du débat oral et contradictoire qui accompagne la mise en oeuvre de ces techniques en vue d'une régularisation, vous êtes associé aux différentes phases de la procédure notamment pour la détermination de la population constituant la base de sondage, le tirage des échantillons et les modalités d'extrapolation envisagées. Vous pouvez à tout moment présenter vos observations à l'inspecteur. Vos désaccords exprimés par écrit feront l'objet d'une réponse écrite de l'inspecteur » ; que la société était donc parfaitement informée de son droit à faire valoir des cas atypiques ; que pour autant, il n'y a pas nécessairement des cas atypiques à exclure et, en l'absence de toute observation écrite de la société sur ce point, il y a lieu de considérer qu'elle n'en avait pas à faire valoir ; que la Commission de Recours Amiable explique que le 1er décembre 2009, les inspecteurs ont demandé au gérant ainsi qu'à la responsable de la paie de leur présenter la société et ses particularités, afin d'effectuer la stratification la plus conforme à la réalité, que les intéressés ont indiqué qu'en ce qui concerne les frais professionnels, il y avait deux pratiques, l'une pour les salariés du « bâtiment » et l'autre pour les salariés ayant d'« autres activités » ; que la lettre d'observations confirme que l'échantillon a été constitué « selon les règles fixées par le protocole signé par le représentant de l'entreprise » ; qu'elle décrit la façon dont cet échantillon a été constitué et, notamment, le fait que cet échantillon a tenu compte des différents types d'activité, « bâtiment » et « autres activités » ; qu'il a également été précisé que le contrôle portait sur les intérimaires qui avaient perçu des frais professionnels exclus de l'assiette des cotisations ; que le tribunal constate que la société ne conteste pas avoir signé ledit protocole, lequel avait pour objet la constitution

d'un échantillon représentatif ; que la société fait aussi valoir que la lettre d'observations ne ferait pas état des cas atypiques exclus et que la méthode appliquée ainsi que les résultats obtenus n'y seraient pas indiqués, pas plus que la faculté offerte au cotisant de procéder au calcul des sommes dont il est redevable ; qu'ainsi qu'il a déjà été dit, dans le point 4 du redressement relatif aux frais professionnels contrôlés sur échantillon, les inspecteurs commencent par rappeler comment a été constitué l'échantillon, et qu'un exemplaire de l'échantillon a été remis à la gestionnaire de la paie de la société, Madame Y... ; qu'il est rappelé aussi le quantum contrôlé pour chaque année, 38.211,00 € pour 2007 et 31.079,00 € pour 2008 ; que les inspecteurs détaillent ensuite les constats qu'ils ont faits sur cet échantillon, problèmes touchant aux indemnités ou primes présentant un caractère de salaires non soumises à cotisations, indemnités de restauration hors des locaux de l'entreprise, dites primes de paniers, etc., puis ils indiquent, pour chaque année et pour chaque catégorie, le montant à soumettre à cotisations ; que dans le point 5, ils passent à la phase d'extrapolation ; qu'ils expliquent qu'un ratio a été calculé par sous-strates, que « conformément à l'accord signé avec la société le 09 février 2010, les taux afférents à chaque année ont été projetés sur la totalité des frais des intérimaires figurant sur les deux déclarations annuelles de 2007 et de 2008 » et qu'après déduction des sommes relatives à l'échantillon, ils ont abouti à diverses sommes (par exemple, 72.040,00 € de dépassement de la limite d'exonération des petits déplacements pour 2007) et qu'ils ont calculé sur cette base les cotisations éludées ; que la société avait ainsi tous les éléments pour vérifier la validité des calculs des inspecteurs et la charte du cotisant contrôlé l'avait informée qu'elle était en droit de procéder à ce recalcul ; que la société fait enfin valoir que la mise en demeure ne serait pas conforme aux dispositions de l'article R. 244-1 du code de la sécurité sociale ; qu'elle considère que la mention figurant sur cette mise en demeure « contrôle, chefs de redressement notifiés le 6 octobre 2010, article R. 243-59 du CSS » n'est pas suffisante pour éclairer le cotisant sur la nature des sommes réclamées ; que cependant, il suffit au cotisant de se reporter à la lettre d'observations pour connaître dans le détail la nature des cotisations qui lui sont demandées ; qu'aucun des moyens de procédure de la société n'étant opérant, il y a lieu de passer à l'examen du fond du recours ;

1°) ALORS QUE l'inspecteur du recouvrement qui entend recourir à la méthode de vérification par échantillonnage et extrapolation doit en informer l'employeur au moins quinze jours avant le début de la vérification en lui remettant un document lui indiquant les différentes phases de la mise en oeuvre de cette méthode, les formules statistiques utilisées pour son application et l'arrêté du 11 avril 2007 définissant cette méthode ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a jugé, par motifs propres et adoptés, que si les documents sur la méthode de vérification par échantillonnage et extrapolation avaient été remis à l'employeur le 1er décembre 2009 et si l'URSSAF avait envoyé à l'employeur dès le 2 décembre 2009 « un échantillon pour investigation des frais professionnels » en lui demandant de lui fournir pour chaque dossier les documents nécessaires correspondant à la période concernée par la vérification, ce n'est qu'au vu des résultats fondés sur cet échantillon que l'URSSAF avait envisagé de recourir à la méthode de l'échantillonnage et de l'extrapolation, de sorte que l'employeur avait bien été avisé de la volonté de l'URSSAF de recourir à cette méthode au moins quinze jours avant le début de la vérification ; qu'en statuant ainsi, quand il ressortait de ses propres constatations que le 2 décembre 2009 l'URSSAF avait déjà commencé la première phase de la vérification, à savoir la définition de la base de sondage, la cour d'appel a violé l'article R. 243-59-2 du code de la sécurité sociale, ensemble l'article 1er de l'arrêté du 11 avril 2007 définissant les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation ;

2°) ALORS QUE l'inspecteur du recouvrement qui entend recourir à la méthode de vérification par échantillonnage et extrapolation doit en informer l'employeur au moins quinze jours avant le début de la vérification en lui remettant un document lui indiquant les différentes phases de la mise en oeuvre de cette méthode, les formules statistiques utilisées pour son application et l'arrêté du 11 avril 2007 définissant cette méthode ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a relevé par motif adopté que le 1er décembre 2009 les inspecteurs avaient demandé au gérant ainsi qu'à la responsable de la paie de la société Hacor Interim de leur présenter la société et ses particularités afin d'effectuer la stratification la plus conforme à la réalité ; qu'en jugeant qu'en informant la société le 1er décembre 2009 de sa volonté de procéder à une vérification par échantillonnage l'URSSAF avait respecté son obligation d'information de l'employeur au moins 15 jours avant le début de la vérification, quand il ressortait de ses propres constatations que les inspecteurs du recouvrement avaient le jour même de la remise des documents commencé à rechercher la stratification la plus fine possible de la base de sondage et donc à mettre en oeuvre la vérification, la cour d'appel a violé l'article R. 243-59-2 du code de la sécurité sociale, ensemble l'article 1er de l'arrêté du 11 avril 2007 définissant les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation ;

3°) ALORS QUE lorsque les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation sont mises en oeuvre,

l'inspecteur du recouvrement doit informer l'employeur des critères utilisés pour définir les populations examinées, le mode de tirage des échantillons, leur contenu et la méthode d'extrapolation envisagée pour chacun d'eux ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a jugé, par motifs propres et adoptés, que ce n'est que le 2 février 2010 que l'URSSAF avait adressé à la société en lettre recommandée avec accusé de réception le « descriptif », ce qui confirmait que la société avait bien été avisée au moins quinze jours avant le début de la vérification de la volonté de l'URSSAF de mettre en oeuvre les méthodes d'échantillonnage et d'extrapolation ; qu'en statuant ainsi, quand le document remis à la société le 2 février 2010, qui supposait que l'URSSAF avait déjà défini les critères utilisés pour définir les populations et le contenu des échantillons, ne correspondait pas au début de la vérification, la cour d'appel a violé l'article R. 243-59-2 du code de la sécurité sociale ;

4°) ALORS QUE l'employeur doit être associé à chacune des quatre phases du protocole de vérification par échantillonnage et extrapolation que sont la constitution d'une base de sondage, le tirage d'un échantillon, la vérification exhaustive de l'échantillon et l'extrapolation à la population ayant servi de base à l'échantillonnage ; qu'en particulier, une fois que l'inspecteur du recouvrement a défini dans le cadre de la première phase la population soumise à investigation et déterminé un ensemble d'individus statistiques, il doit inviter l'employeur à lui signaler les cas atypiques, afin qu'il puisse les exclure de l'ensemble ; qu'en l'espèce, en relevant pour juger que la société avait été régulièrement informée de son droit à faire valoir des cas atypiques, que ce droit était mentionné dans la charte du cotisant contrôlé qui lui avait été remise le 1er décembre 2009 quand l'URSSAF devait inviter l'employeur à lui signaler les cas atypiques à la fin de la première phase du protocole, la cour d'appel a violé l'article R. 243-59-2 du code de la sécurité sociale, ensemble l'article 1er de l'arrêté du 11 avril 2007 définissant les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation ;

5°) ALORS QUE l'employeur doit être associé à chacune des quatre phases du protocole de vérification par échantillonnage et extrapolation ; qu'en particulier, dans le cadre de la troisième phase, à l'issue de l'examen exhaustif des pièces justificatives, l'inspecteur du recouvrement doit informer l'employeur des résultats des vérifications effectuées sur chaque individu composant l'échantillon et des régulations envisagées et l'inviter à faire part de ses remarques afin de pouvoir rectifier, le cas échéant, les régularisations envisagées ; qu'en l'espèce, en jugeant la procédure régulière, quand il ne ressortait pas de ses constatations que l'URSSAF avait, préalablement à l'envoi de la lettre d'observations, informé l'employeur des résultats des vérifications et l'avait invité à faire part de ses remarques, la cour d'appel a violé l'article R. 243-59-2 du code de la sécurité sociale, ensemble l'article 1er de l'arrêté du 11 avril 2007 définissant les méthodes de vérification par échantillonnage et extrapolation ;

6°) ALORS QUE le document notifié par l'inspecteur du recouvrement à l'issue du contrôle doit mentionner la faculté reconnue au cotisant d'informer dans un délai de 30 jours l'organisme de recouvrement de sa décision de procéder au calcul des sommes dont il est redevable ou qu'il a indûment versées pour la totalité des salariés concernés par chacune des anomalies constatées sur chacun des échantillons utilisés ; qu'en l'espèce, en relevant pour juger la procédure régulière, qu'il était précisé dans la charte du cotisant contrôlé qui avait été remise à la société le 1er décembre 2009 qu'elle était en droit de procéder au re-calcul des sommes dues quand cette faculté devait être précisée dans la lettre d'observations elle-même délivrée à l'issue du contrôle, la cour d'appel a encore violé l'article R. 243-59-2 du code de la sécurité sociale.

## DEUXIEME MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'AVOIR débouté la société Hacor Interim de l'ensemble de ses demandes et d'AVOIR confirmé la décision de la Commission de Recours Amiable ;

AUX MOTIFS PROPRES QUE l'indemnité de fin de mission et l'indemnité compensatrice de congés payés sont assises sur l'intégralité des éléments de rémunération du salarié, c'est-à-dire en y incluant les primes et indemnités versées en complément du salaire ; qu'aux termes de l'article 2 de l'arrêté du 20 décembre 2002, l'indemnisation des frais professionnels se fait soit sur la base des dépenses réellement engagées soit sur la base d'allocations forfaitaires dans les limites fixées par cet arrêté, sauf, dans ce dernier cas, à démontrer que lesdites indemnités sont utilisées en conformité à leur objet ; que la société reconnaît qu'il y a des dépassements des limites d'exonération mais elle ne justifie pas que la partie des remboursements dépassant les limites d'exonération est utilisée conformément à son objet

; que l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale prévoit que toutes les sommes versées au salarié en contrepartie de son travail mais aussi à l'occasion de son travail sont des éléments de rémunération et donc comme tels soumis à cotisations sauf si l'employeur démontre une cause d'exonération, comme le cas des remboursements de frais professionnels ; qu'en conséquence, s'il n'est pas démontré qu'une somme versée à un salarié est exonérée de cotisations, c'est un élément de rémunération ; que la société Hacor Interim ne justifiant pas que les sommes dépassant les limites d'exonération sont utilisées conformément à leur objet, cette somme est considérée comme un élément de rémunération et doit donc être insérée dans l'assiette de cotisations ; que c'est à juste titre que les premiers juges ont retenu que le redressement était donc fondé pour ce qui est des remboursements de frais professionnels ; qu'il est en de même pour les indemnités de repas ; que faute pour l'employeur de démontrer que ces sommes ne bénéficient pas d'une cause d'exonération, elles sont incluses dans l'assiette des cotisations ; que le redressement est donc bien fondé ;

ET AUX MOTIFS ADOPTES QU'il n'est pas contesté que l'indemnité de fin de mission et l'indemnité compensatrice de congés payés sont assises sur l'intégralité des éléments de rémunération du salarié, c'est-à-dire en y incluant les primes et indemnités versées en complément du salaire ; que la Commission de Recours Amiable rappelle quelles sont les conditions d'exonération des remboursements des frais professionnels et, notamment, que conformément à l'article 2 de l'arrêté du 20 décembre 2002, l'indemnisation des frais professionnels s'effectue soit sur la base des dépenses réellement engagées, soit sur la base d'allocations forfaitaires dans les limites fixées audit arrêté, sauf, dans ce dernier cas, à démontrer que lesdites indemnités sont utilisées en totalité conformément à leur objet ; que la société ne conteste pas cette analyse pas plus qu'elle ne conteste que l'éventuel dépassement des limites conduit à soumettre le dépassement à cotisations ; qu'elle admet qu'en ce qui la concerne, les remboursements se font de manière forfaitaire et elle reconnaît qu'il y a, dans le cas présent, des dépassements des limites d'exonération ; que pour autant, elle ne produit aucun justificatif que la partie des remboursements dépassant les limites d'exonération est utilisée conformément à son objet ; qu'elle se limite à soutenir qu'elle est obligée de pratiquer ce dépassement, que le dépassement des limites ne confère pas aux sommes en cause la nature d'éléments de rémunération et que ne sont des éléments de rémunération que les sommes versées en contrepartie du travail ; que toutefois, le principe de l'égalité de traitement entre les travailleurs intérimaires et les travailleurs permanents de l'entreprise utilisatrice n'exonère pas l'employeur de l'obligation de respecter la législation d'ordre public de la sécurité sociale pas plus que l'entreprise utilisatrice n'en est exonérée à l'égard de ses salariés permanents ; qu'à titre superfétatoire, le tribunal remarque que la réglementation relative aux frais professionnels s'applique à tous de la même façon et respecte ainsi le principe d'égalité ; que par ailleurs, l'article L. 242-1 du CSS prévoit que toutes les sommes versées au salarié, non seulement en contrepartie de son travail mais aussi à l'occasion de celui-ci, sont des éléments de rémunération et comme telles, sont soumises à cotisations, sauf si l'employeur démontre une cause d'exonération, comme par exemple le cas des remboursements de frais professionnels dans les conditions rappelées ci-dessus ; que dès lors, s'il n'est pas démontré qu'une somme versée à un salarié est exonérée de cotisations, il s'agit d'un élément de rémunération ; qu'en l'espèce, ainsi qu'il a été dit, la société ne justifie pas que les sommes dépassant les limites d'exonération sont utilisées conformément à leur objet ; que le redressement est donc fondé pour ce qui est des remboursements de frais professionnels ; qu'en ce qui concerne les indemnités de repas, la société soutient qu'elles doivent être exclues par principe de l'assiette de l'indemnité de fin de mission et de l'indemnité compensatrice de congés payés au motif qu'elles ne seraient pas la contrepartie du travail ; qu'elle en veut pour preuve, outre ce qui a déjà été rapporté supra de son interprétation de l'article L. 3141-22 du code du travail, la jurisprudence, en l'espèce deux arrêts de la Cour de Cassation en date du 2 février 1994 (n°89-45551) et du 10 octobre 2001 (n° 00-45.247) ; que le premier arrêt est inopérant car il concerne un cas où la prime de repas n'était versée que si le repas était pris sur le lieu de travail ; qu'il s'agissait donc d'un remboursement de frais réellement exposés et non d'un élément de rémunération ; que la situation est la même dans le second arrêt ; qu'en tout état de cause, encore une fois, le principe est que tout ce qui est versé à un salarié en contrepartie ou à l'occasion du travail est un élément de rémunération sauf pour l'employeur à prouver que la somme en question bénéficie d'une cause d'exonération ;

1°) ALORS QU'aux termes de l'article L. 1251-19 du code du travail, le salarié temporaire a droit à une indemnité compensatrice de congé payé pour chaque mission effectuée, dont le montant ne peut être inférieur au dixième de la rémunération totale brute perçue par le salarié durant sa mission ; que n'entrent donc dans l'assiette de calcul de cette indemnité due au salarié temporaire que les primes et indemnités constituant des accessoires du salaire et, partant, des éléments de rémunération, à l'exclusion des sommes versées en remboursement de frais professionnels ; qu'à ce titre, constitue un remboursement de frais au sens du droit du travail, et non un élément de rémunération, la somme dont le

principe du versement est subordonné à l'engagement réel de frais par le salarié, et ce peu important qu'une partie de ce remboursement de frais soit, au regard du droit de la sécurité sociale, soumise à cotisations sociales ; qu'en l'espèce, en jugeant, par motifs propres et adoptés, que s'il n'était pas démontré qu'une somme versée à un salarié était exonérée de cotisations, c'était nécessairement un élément de rémunération devant être intégré dans l'assiette de l'indemnité compensatrice de congés payés, la cour d'appel a violé l'article L. 1251-19 du code du travail ;

2°) ALORS QU'aux termes de l'article L. 1251-32 du code du travail, le salarié temporaire qui ne bénéficie pas immédiatement d'un contrat de travail à durée indéterminée avec l'entreprise utilisatrice, a droit à une indemnité de fin de mission égale à 10 % de la rémunération totale brute qui lui est due ; que n'entrent donc dans l'assiette de calcul de cette indemnité due au salarié temporaire que les primes et indemnités constituant des accessoires du salaire et, partant, des éléments de rémunération, à l'exclusion des sommes versées en remboursement de frais professionnels ; qu'à ce titre, constitue un remboursement de frais au sens du droit du travail, et non un élément de rémunération, la somme dont le principe du versement est subordonné à l'engagement réel de frais par le salarié, et ce peu important qu'une partie de ce remboursement de frais soit, au regard du droit de la sécurité sociale, soumise à cotisations sociales ; qu'en l'espèce, en jugeant, par motifs propres et adoptés, que s'il n'était pas démontré qu'une somme versée à un salarié était exonérée de cotisations, c'était nécessairement un élément de rémunération devant être intégré dans l'assiette de l'indemnité de fin de mission, la cour d'appel a violé l'article L. 1251-32 du code du travail ;

3°) ALORS QUE pour déterminer si une indemnité versée au titre des frais professionnels est ou non directement soumise à cotisations, pour la partie qui dépasse les plafonds de déductibilité définis par arrêté, l'employeur doit justifier que cette partie de l'allocation a été utilisée conformément à son objet ; qu'en revanche, pour déterminer si cette partie de l'indemnité entre ou non dans l'assiette de l'indemnité compensatrice de congés payés versée aux salariés intérimaires, il convient seulement de vérifier que le principe de son versement est subordonné à des conditions tenant à l'engagement réel de frais par le salarié ; qu'en l'espèce, en exigeant de l'employeur qu'il justifie que la partie des frais professionnels dépassant les limites d'exonération était utilisée conformément à son objet, la cour d'appel, qui a fait à tort application des règles du droit de la sécurité sociale relatives à l'assujettissement à cotisations sociales s'agissant de déterminer la rémunération constituant l'assiette de l'indemnité compensatrice de congés payés, laquelle ne relève que des règles de droit du travail définissant la rémunération, a violé l'article L. 1251-19 du code du travail ;

4°) ALORS QUE pour déterminer si une indemnité versée au titre des frais professionnels est ou non soumise à cotisations, pour la partie qui dépasse les plafonds de déductibilité définis par arrêté, l'employeur doit justifier que cette partie de l'allocation a été utilisée conformément à son objet ; qu'en revanche, pour déterminer si cette partie de l'indemnité entre ou non dans l'assiette de l'indemnité de fin de mission versée aux salariés intérimaires, il convient seulement de vérifier que le principe de son versement est subordonné à des conditions tenant à l'engagement de frais par le salarié ; qu'en l'espèce, en exigeant de l'employeur qu'il justifie que la partie des frais professionnels dépassant les limites d'exonération était utilisée conformément à son objet, la cour d'appel, qui a fait à tort application des règles du droit de la sécurité sociale relatives à l'assujettissement à cotisations sociales s'agissant de déterminer la rémunération constituant l'assiette de l'indemnité de fin de mission, laquelle ne relève que des règles de droit du travail définissant la rémunération, a violé l'article L. 1251-19 du code du travail.

### TROISIEME MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'AVOIR débouté la société Hacor Interim de l'ensemble de ses demandes et d'AVOIR confirmé la décision de la Commission de Recours Amiable ;

AUX MOTIFS PROPRES QUE c'est à juste titre que les premiers juges, au visa de l'article 3-3° de l'arrêté du 20 décembre 2002, de l'article L. 220-2 du code du travail (devenu depuis le 1er mai 2008 l'article L. 3121-3 du code du travail), dans sa version applicable à la période contrôlée, ont indiqué que l'employeur devait démontrer l'existence de trois conditions cumulatives dont celle relative au fait que les conditions de travail interdisent au salarié de regagner sa résidence ou son lieu de travail habituel pour le repas et que si le salarié travaillait moins de six heures par jour, qu'il ne bénéficiait d'aucun temps de pause et donc d'aucun temps pour manger, qu'il ne pouvait donc pas bénéficier d'une prime de panier ; que c'est à bon droit que le tribunal a rappelé que la preuve de l'existence et de la réalité des frais incombait à l'employeur et que cette preuve ne pouvait résulter de considérations générales sur la nature des fonctions des salariés ;

que c'est par une juste appréciation des éléments qui leur étaient soumis et à bon droit qu'ils ont retenu que les redressements concernant la prime de panier étaient justifiés ; que le jugement sera donc confirmé de ce chef ;

ET AUX MOTIFS ADOPTES QUE s'agissant des primes de panier, l'article 3-3° de l'arrêté du 20 décembre 2002 dispose que « Lorsque le travailleur salarié ou assimilé est en déplacement hors des locaux de l'entreprise ou sur un chantier, et lorsque les conditions de travail lui interdisent de regagner sa résidence ou son lieu habituel de travail pour le repas et qu'il n'est pas démontré que les circonstances ou les usages de la profession l'obligent à prendre ce repas au restaurant, l'indemnité destinée à compenser les dépenses supplémentaires de repas est réputée utilisée conformément à son objet pour la fraction qui n'excède pas 7,50 € » ; qu'il ressort de ce texte que l'employeur doit démontrer l'existence de trois conditions cumulatives dont celle relative au fait que les conditions de travail interdisent au salarié de regagner sa résidence ou son lieu habituel de travail pour le repas ; que par ailleurs, l'article L. 220-2 du code du travail, dans sa version applicable à la période contrôlée, disposait que « aucun temps de travail quotidien ne peut atteindre six heures sans que le salarié bénéficie d'un temps de pause d'une durée minimale de vingt minutes, sauf dispositions conventionnelles plus favorables fixant un temps de pause supérieur » ; que ce texte est, depuis le 1er mai 2008, remplacé par l'article L. 3121-33 du même code qui dispose que « dès que le temps de travail quotidien atteint six heures, le salarié bénéficie d'un temps de pause d'une durée minimale de vingt minutes » et que « des dispositions conventionnelles plus favorables peuvent fixer un temps de pause supérieur » ; que si le salarié travaille moins de six heures par jour, il ne bénéficie donc d'aucun temps de pause et, par conséquent, d'aucun temps pour manger ; qu'il ne peut donc pas bénéficier d'une prime de repas ; que c'est au regard de ces principes que les contestations de la société vont être examinées, étant précisé que la société ne produit des pièces que pour les salariés visés dans le cadre de l'échantillon et listés dans le courrier des inspecteurs du 19 novembre 2010 ; qu'il doit être rappelé que la preuve de l'existence et de la réalité des frais incombe à l'employeur et que cette preuve ne peut résulter de considérations générales sur la nature des fonctions desdits salariés ; qu'en ce qui concerne Monsieur X... S..., les inspecteurs ont noté une différence entre la DADS et le bulletin de paie ; que ni la DADS, ni les bulletins de paie ne sont produits ; que le redressement ne peut qu'être confirmé ; qu'en ce qui concerne Monsieur W... T..., les inspecteurs ont relevé 22 jours de plus de six heures et qu'il a été payé 23 indemnités de repas ; que le redressement sera confirmé ; que pour Monsieur Raymond K..., les inspecteurs ont relevé que des indemnités de grand déplacement ont été payées y compris pour la nuit du vendredi au samedi et ont procédé au redressement en faisant valoir que l'intéressé rentrait à Pessac le vendredi soir, ceci sur cinq semaines ; que l'intéressé habite Pessac et venait travailler à Guyancourt ; que les contrats montrent qu'il terminait sa journée de travail deux heures plus tôt (à 15 heures au lieu de 17 heures) le vendredi pour lui permettre de rentrer ; que les inspecteurs avaient noté sur leur réponse du 19 novembre 2010 que, s'il était là dès le dimanche soir, il appartenait à la société d'en justifier, ce qu'elle ne fait pas ; que le redressement est donc justifié ; qu'en ce qui concerne monsieur C..., les inspecteurs ont annulé le 19 novembre 2010 le redressement relatif à la différence entre la DADS et un bulletin de salaire mais maintenu les autres redressements ; qu'il s'agit d'indemnités de panier versées les 4 avril et 7 juillet 2008 pour des journées de moins de six heures ; que les relevés d'heures montrent de fait qu'il a travaillé 4 heures le 4 avril et 5 heures le 7 juillet ; que les deux autres relevés ne sont pas produits et la société empêche donc tout contrôle de la part du tribunal ; que le redressement sera par conséquent confirmé ; que pour ce qui concerne enfin monsieur V... Garcia, les inspecteurs ont relevé deux journées de moins de six heures ; que l'unique relevé produit pour la période du 28 janvier au 1er février 2008 montre que l'intéressé n'a travaillé que 4 heures le 29 janvier ; que l'autre relevé n'est pas produit et la société empêche donc tout contrôle de la part du tribunal ; que le redressement sera par conséquent confirmé ;

ALORS QUE les indemnités de repas prises hors des locaux de l'entreprise sont réputées utilisées conformément à leur objet pour la fraction qui n'excède pas les plafonds de déductibilité lorsque le salarié est en déplacement hors des locaux de l'entreprise ou sur un chantier et que les conditions de travail lui interdisent de regagner sa résidence ou son lieu habituel de travail pour le repas et qu'il n'est pas démontré que les circonstances ou les usages de la profession l'obligent à prendre ce repas au restaurant ; qu'en l'espèce, en subordonnant l'exonération de cotisations sociales des indemnités de panier versées aux salariés de la société Hacor Intérim lorsqu'ils travaillent sur des chantiers au fait que ces salariés aient travaillé plus de six heures les jours où ces indemnités leur ont été versées, la cour d'appel, qui a ajouté une condition aux textes, a violé l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, ensemble l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale.

## **Décision attaquée**

Cour d'appel de Paris L3  
9 novembre 2017 (n°13/09661)

## **Textes appliqués**

Article R. 243-59-2, alinéa 1, du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-546 du 11 avril 2007, applicable au contrôle litigieux.

## **Rapprochements de jurisprudence**

2e Civ., 15 mars 2018, pourvoi n° 17-11.891, Bull. 2018, II, n° 58 (cassation).

## **Les dates clés**

- Cour de cassation Deuxième chambre civile 14-03-2019
- Cour d'appel de Paris L3 09-11-2017