

RAPPORT	
N° Q1528777	27 février 2017
URSSAF Rhône Alpes C/ STE Casino de Montrond-les-Bains	<u>Rapporteur</u> : Magali Ingall-Montagnier assistée de Mme Pouget, greffière au Sder

L'Assemblée plénière doit statuer sur le pourvoi :

- formé par l'union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale (**URSSAF**) Rhône-Alpes venant aux droits de l'URSSAF de la Loire,
- contre l'arrêt rendu le 7 octobre 2015 par la Cour d'appel de Lyon (chambre sociale B) , dans le litige l'opposant à la société Casino de Montrond-les-Bains (**le Casino**), société par actions simplifiée, qui n'a pas constitué avocat.

RAPPEL DES FAITS ET DE LA PROCÉDURE

Seule restant en jeu, par le présent pourvoi, devant l'Assemblée plénière la question du champ d'application, pour le calcul des cotisations sociales, de la déduction forfaitaire spécifique au personnel des casinos pour frais de représentation, de veillée ou de double résidence, le rappel des faits et de la procédure ne retient que les éléments qui y sont relatifs.

A l'issue d'un contrôle de la société Casino de Montrond-les-Bains (le CASINO), qui exploite un établissement de jeux, intervenu en 2008 et portant sur les années 2005 à 2007, l'URSSAF de la Loire, devenue l'URSSAF Rhône-Alpes (l'URSSAF) a opéré un redressement. Elle a adressé à la société une lettre d'observations indiquant que des rappels de cotisations à hauteur de près de 100.000 euros étaient dûs. Il était, notamment, reproché au CASINO d'avoir appliqué à l'ensemble du personnel, et non aux seuls membres affectés aux salles de jeux, la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels (DFS). Celle-ci permet de réduire l'assiette des cotisations dues par l'employeur au titre du régime général. Elle est prévue par renvoi de l'article L 242-1 alinéa 3 du code de la sécurité sociale à un arrêté du 20 décembre 2002, dont l'article 9 renvoie lui-même à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts, lequel organisait - jusqu'en 2001- une déduction supplémentaire, en matière fiscale, pour certains personnels de casinos.

Après échec partiel de la procédure amiable, le CASINO a saisi le tribunal des affaires de sécurité sociale de Saint-Etienne (le TASS) d'un recours sollicitant, notamment, l'annulation des chefs de redressement relatifs à l'application de la DFS bénéficiant aux personnels de casinos.

L'URSSAF faisait valoir que la DFS s'applique aux seuls personnels de casino affectés aux salles de jeux, en s'appuyant sur la doctrine et la jurisprudence fiscale, édictée avant 2001 et en soutenant que l'abrogation- à cette date- de l'avantage fiscal, auquel la DFS était adossée, était sans incidence sur le calcul par l'employeur des cotisations sociales dues.

Le CASINO contestait la référence à une doctrine fiscale, élaborée sous l'empire d'un texte désormais abrogé, alors de plus que la réglementation relative aux casinos a évolué, que le droit de timbre, sans le paiement duquel les joueurs ne pouvaient accéder aux salles de jeux a été supprimé en 2005 et que les textes actuellement applicables ne subordonnent l'application de la DFS pour les personnels de casino à aucune autre condition que celle de justifier supporter des frais de représentation et de veillée, des frais de double résidence ou ces deux catégories à la fois.

Par jugement du 23 avril 2012, le TASS a annulé le redressement relatif à l'application de la DFS au personnel physionomiste, de sécurité, aux surveillants de la salle vidéo, aux techniciens et mécaniciens des machines à sous et au personnel de bar et du restaurant pour 2005, 2006 et 2007 et aux membres du comité de direction pour 2006 et 2007, en relevant que la doctrine fiscale traditionnelle qui distinguait entre personnel du casino affecté aux jeux et autres salariés n'avait plus de sens depuis les diverses modifications législatives et réglementaires, intervenues en 2002 et 2005 et que rien n'interdisait à l'ensemble du personnel d'un casino d'opter pour la DFS.

Par arrêt du 19 mars 2013, la cour d'appel de Lyon a confirmé le jugement entrepris. Pour annuler le redressement, elle a énoncé que l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale dispose tant dans sa rédaction initiale que dans sa rédaction issue de l'arrêté du 25 juillet 2005 que « *les professions prévues à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, qui comportent des frais dont le montant est notoirement supérieur à celui résultant du dispositif prévu aux articles précédents peuvent bénéficier d'une déduction forfaitaire spécifique* », et que parmi les professions figurant à l'article 5 de l'annexe IV figure le personnel des casinos supportant des frais de représentation, de veillée ou de double résidence. Elle a relevé qu'une instruction du 30 janvier 1981 de la direction générale des impôts a précisé que bénéficient de la déduction forfaitaire supplémentaire les personnels des casinos exerçant leur activité professionnelle dans des lieux auxquels l'accès du public est subordonné à certaines conditions ; que, par décision du 21 mars 2001, le Conseil d'Etat a refusé d'annuler cette instruction, mais l'a jugée inopposable faute d'avoir été publiée au Journal officiel, que la loi du 30 décembre 2005 a supprimé la restriction à l'accès des salles de jeu aux personnes munies d'une carte justifiant de l'acquittement d'un droit de timbre, et que l'arrêté du 14 mai 2007 relatif à la réglementation des jeux dans les casinos dispose en son article 21 que « *tous les jeux autorisés peuvent être exploités dans une ou plusieurs salles de l'établissement à la seule condition que l'identité de toutes les personnes ayant pénétré dans cette ou ces*

salles ait été vérifiée au préalable ». Elle en a déduit que la DFS ne peut être restreinte aux seuls membres du personnel des casinos exerçant leur activité dans des lieux auxquels l'accès du public est subordonné à certaines conditions, mais bénéficie au personnel des casinos supportant des frais de représentation, de veillée ou de double résidence.

Sur pourvoi de l'URSSAF, la Cour de cassation, par arrêt du 28 mai 2014 (Civ 2, 28 mai 2014 n° 13-17.652) a cassé partiellement l'arrêt attaqué en ce qu'il a confirmé l'annulation du redressement au titre de la DFS pour le personnel de casino affecté aux machines à sous et pour André X..., membre du comité de direction, par les motifs suivants : *“Qu'en statuant ainsi, alors, d'une part, que l'annulation par le Conseil d'Etat statuant au contentieux 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 a privé de fondement juridique cette pratique jusqu'à l'entrée en vigueur de l'arrêté du 25 juillet 2005, et que, pour la période antérieure à la publication de ce dernier, cette déduction, instituée par une circulaire dépourvue de valeur réglementaire, résultait d'une simple tolérance administrative dont les conditions d'application relevaient de l'appréciation exclusive de l'organisme de recouvrement, d'autre part, qu'en vertu de la doctrine fiscale, la déduction forfaitaire spécifique prévue, pour la période postérieure à la publication de l'arrêté du 25 juillet 2005, pour les personnels des casinos et cercles supportant des frais de représentation et de veillée ou de double résidence, bénéficie aux personnels affectés aux activités de casino, y compris les services annexes, mais non à l'ensemble du personnel susceptible de supporter lesdits frais, la cour d'appel a violé les textes susvisés”.*

Par arrêt du 7 octobre 2015, la cour d'appel de Lyon, autrement composée, a confirmé le jugement sur le point litigieux en adoptant une solution contraire à celle de la Cour de cassation, retenant expressément que la doctrine fiscale visée par celle-ci n'était plus à prendre en considération et qu'il convenait d'appliquer littéralement les textes dans leur version actuelle.

Après notification de cette décision le 19 octobre 2015, **l'URSSAF a formé un pourvoi le 17 décembre 2015 et déposé son mémoire ampliatif le 8 avril 2016 qu'elle a signifié à la société cotisante le 26 avril suivant.**

Le CASINO n'a pas constitué en défense.

La procédure paraît régulière.

La 2^{ème} chambre civile, par décision du 1^{er} décembre 2016, au visa des articles L. 431-6 et L. 431-7 alinéa 1er du code de l'organisation judiciaire a ordonné le renvoi en Assemblée plénière du présent pourvoi.

ANALYSE SUCCINCTE DES MOYENS

Par un unique moyen de cassation, articulé en six branches, l'URSSAF fait grief à l'arrêt d'annuler les redressements relatifs à l'application de la déduction forfaitaire spécifique pour les exercices 2006 et 2007, alors que :

1°) en jugeant que peuvent bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique tous les employés du casino qui justifient supporter des frais de représentation, de veillée, ou de double résidence, alors qu'en vertu de la doctrine fiscale seuls peuvent en bénéficier les personnels affectés aux activités de casino et aux services annexes, la cour d'appel a violé les articles L. 242-1 du code de la sécurité sociale et 9 de l'arrêt du 20 décembre 2002 modifié ;

2°) en annulant le redressement aux motifs que la nouvelle réglementation des jeux a supprimé les salles de jeux à accès réservé, quand cela n'a pas fait disparaître la distinction entre activités de casino et autres activités, la cour d'appel a statué par des motifs inopérants et privé sa décision de base légale au regard des articles L. 242-1 du code de la sécurité sociale et 9 de l'arrêt du 20 décembre 2002 modifié ;

3°) en reprochant à l'URSSAF de ne pas préciser, dans la lettre d'observations remise au cotisant, la liste nominative des salariés concernés par le redressement, la cour d'appel a violé les articles L. 242-1, R 243-59 du code de la sécurité sociale et 9 de l'arrêt précité ;

4°) en ne répondant pas aux conclusions soulevant le fait qu'en tant que membre du comité de direction, le directeur exerçait réglementairement des fonctions dirigeantes et qu'ainsi au regard de la réglementation des jeux et notamment des articles 12,13,14 de l'arrêt du 14 mai 2007, il ne pouvait bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique, la cour d'appel a violé l'article 455 du code de procédure civile ;

5°) subsidiairement, en imposant à l'URSSAF, pour annuler le 2^{ème} chef de redressement, de justifier, salarié par salarié, de l'absence de frais de représentation, de veille ou de double résidence ouvrant droit à la réduction forfaitaire spécifique, alors que la preuve de tel frais incombe au cotisant qui a pratiqué cette déduction de cotisations, la cour d'appel a inversé la charge de la preuve en violation de l'article 1315 du code civil ;

6°) le même grief subsidiaire est formulé à l'encontre de l'annulation du 3^{ème} chef de redressement concernant M. X..., membre du comité de direction.

Les deux premiers griefs posent des questions similaires à celles soulevées dans le précédent pourvoi.

IDENTIFICATION DES POINTS DE DROIT À JUGER

1. Le pourvoi pose la question du champ d'application de la déduction forfaitaire spécifique, ainsi résumée sur l'agenda de la Cour de cassation au titre des assemblées plénières 2017: *“La déduction forfaitaire pour frais professionnels permettant, en application de l'article L 242-1 du code de la sécurité sociale et de l'arrêté du 20 décembre 2002, à l'employeur de réduire l'assiette des cotisations sociales est-elle applicable, s'agissant d'une société gérant un casino, aux seuls personnels affectés aux activités de casino où l'est-elle à l'ensemble du personnel susceptible de supporter effectivement lesdits frais professionnels ?”*.

2. Le moyen ne conteste nullement la légalité ou le principe de la déduction forfaitaire spécifique mais seulement son champ d'application.

3. La question posée à l'assemblée plénière est plus circonscrite que celle soumise à la 2^{ème} chambre civile par le premier pourvoi¹.

En effet, le moyen unique de l'URSSAF, sur ce second pourvoi, ne porte que sur les redressements relatifs à l'application de la déduction forfaitaire spécifique pour les exercices 2006 et 2007, pour lesquels la cour d'appel de renvoi a fait application de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, dans sa rédaction issue de l'arrêté du 25 juillet 2005.

Le moyen unique de l'URSSAF, lors du premier pourvoi, portait, de surcroît, sur les redressements relatifs à l'application de la déduction forfaitaire spécifique pour l'exercice 2005, ce qui nécessitait qu'il soit fait application de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, tant dans sa rédaction initiale que dans sa rédaction issue de l'arrêté du 25 juillet 2005.

L'Assemblée plénière n'aura donc à s'interroger sur l'application de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 précité que dans sa rédaction postérieure à la modification issue de l'arrêté du 25 juillet 2005.

DISCUSSION

¹ Cf arrêt attaqué : p 4 avant dernier paragraphe : “ l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale dispose (dans sa rédaction issue de l'arrêté du 25 juillet 2005, seule applicable à la période ici litigieuse, qui ne porte que sur les années 2006 et 2007) ” - p 8: *“Confirme le jugement rendu entre les parties par le Tribunal des affaires de sécurité sociale de Saint-Etienne du 23 avril 2012, en ce qu'il a annulé les redressements litigieux auxquels l'URSSAF de la Loire a procédé pour les exercices 2006 et 2007 à l'encontre de la SAS Casino de Montrond Les Bains au titre du refus de la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels d'une part aux salariés de cette entreprise prétendument non affectés aux jeux ou aux services annexes réservés aux joueurs, et d'autre part à monsieur Andre X..., membre du comité de direction de ce casino”*.

Par le présent pourvoi, l'URSSAF fait grief à la cour d'appel de Lyon d'avoir résisté à l'analyse de la 2^{ème} chambre civile et d'avoir en conséquence annulé les redressements, auxquels elle a procédé à l'encontre de la société Casino de Montrond-les-Bains, après avoir remis en cause, pour les exercices 2006 et 2007, l'application par cette société de la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels au personnel affecté aux machines à sous et à un membre du comité de direction.

Telle que résumée par la cour d'appel de Lyon la question posée apparaît, a priori, simple : *“Savoir si comme le soutient la SAS Casino de Montrond Les Bains, tous les salariés de cette entreprise de casino peuvent bénéficier de cette déduction supplémentaire pour frais professionnels dès lors qu'ils justifient exposer de tels frais, ou si celle-ci est, comme le soutient l'URSSAF de la Loire, limitée aux salariés dont les fonctions sont liées directement aux jeux, ou se rattachent aux services annexes réservés aux joueurs.”*²

Comme souvent, cependant, la réponse s'avère complexe, en raison et de l'histoire de la déduction forfaitaire spécifique des frais professionnels pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, adossée à une disposition fiscale désormais abrogée, et de l'évolution de la réglementation des jeux dans les casinos.

Ainsi, à cette question, la Cour de cassation a apporté une réponse, qui est conforme à sa jurisprudence ancienne, constante, non contestée par la doctrine, fondée, notamment, sur la doctrine fiscale et la jurisprudence administrative : *“en vertu de la doctrine fiscale, la déduction forfaitaire spécifique prévue, pour la période postérieure à la publication de l'arrêté du 25 juillet 2005, pour les personnels des casinos et cercles supportant des frais de représentation et de veillée ou de double résidence, bénéficie aux personnels affectés aux activités de casino, y compris les services annexes, mais non à l'ensemble du personnel susceptible de supporter lesdits frais”*.

La cour d'appel de Lyon a fait prévaloir une réponse fondée sur les seuls textes désormais applicables en considérant que *“la nouvelle organisation des casinos et la suppression corrélative des salles réservées aux jeux a fondamentalement modifié les conditions d'exercice de leur métier par les employés de casino et a rendu complètement obsolète l'interprétation donnée du texte litigieux par la doctrine fiscale, celle-ci n'ayant bien évidemment pas pu évoluer puisqu'elle concernait un avantage fiscal supprimé depuis plusieurs années lors de cette réforme des casinos.”*, avant d'ajouter, faisant référence à un arrêt de la 2^{ème} chambre civile (Civ 2, 13 février 2014, pourvoi n°13-11.630) sur les conditions d'application de la déduction forfaitaire spécifique aux chauffeurs routiers que *“Quoi qu'il en soit, la doctrine sociale ou la*

² cf page 5 de l'arrêt attaqué.

doctrine fiscale, contenues dans des circulaires dépourvues de valeur réglementaire, ne saurait ajouter des conditions à l'octroi d'avantages de normes supérieures. L'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002, dans sa rédaction applicable en la cause, se borne à faire référence aux professions et aux taux prévus à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur ”.

Restreindre la question posée à l'Assemblée plénière à une querelle des anciens et des modernes s'avérerait hasardeux et serait se méprendre sur les conséquences d'une réponse qui pourrait au delà des personnels de casino impacter certaines des 110 autres professions visée à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts, comme les professions dont la doctrine fiscale a admis qu'elles pourraient aussi bénéficier de cette déduction forfaitaire spécifique.

Ce serait aussi oublier que la déduction forfaitaire spécifique concerne un dispositif plus large, dans lequel elle s'insère, dit des *“niches sociales”* évoquées par de nombreux documents et rapports, tant les annexes 5 aux projets de lois de financement de la sécurité sociale, que les rapports de la Cour des comptes ou celui de l'IGAS et de l'IGF³.

Dès lors que la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels en matière de cotisation sociale est intimement liée à celle de l'avantage fiscal, abrogé depuis plusieurs années lors de la réforme de la réglementation des casinos, que constituait la déduction supplémentaire pour frais professionnels, un rappel de l'historique de l'ensemble des textes en cause s'avère nécessaire (I) pour mieux appréhender tant la logique de la jurisprudence de la deuxième chambre dans sa perspective historique (II), que la perspective d'évolution proposée par la cour d'appel de Lyon (III), avant de soumettre à la réflexion quelques éléments de solution (IV).

I. LES TEXTES

A. Les textes relatifs aux cotisations sociales

L'assiette des cotisations sociales est fixée par le premier alinéa de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale : *“Pour le calcul des cotisations des assurances sociales, des accidents du travail et des allocations familiales, sont considérées comme rémunérations toutes les sommes versées aux travailleurs en contrepartie ou à l'occasion du travail, notamment les salaires ou gains, les indemnités de congés payés, le montant des retenues pour cotisations ouvrières, les indemnités, primes, gratifications et tous autres avantages en argent, les avantages en nature, ainsi que les sommes perçues directement ou par l'entremise d'un tiers à titre de pourboire.”.*

³ Rapport IGAS-IGF juin 2015 : “Revue de dépenses sur les exonérations et exemptions de charges sociales spécifiques”

Le montant des cotisations sociales du régime général, dont une part est à la charge de l'employeur, l'autre à celle du salarié, est retenu à la source. Il est précompté, sur le salaire, par l'employeur, qui verse à l'URSSAF les deux parts de cotisations, patronale et salariale.

Ces cotisations sociales ouvrent droit au salarié à des prestations sociales.

En vertu de l'alinéa 3 de l'article L 242-1 précité *"il ne peut être opéré sur la rémunération ou le gain des intéressés servant au calcul des cotisations de sécurité sociale, de déduction au titre de frais professionnels que dans les conditions et limites fixées par arrêté interministériel. Il ne pourra également être procédé à des déductions au titre de frais d'atelier que dans les conditions et limites fixées par arrêté ministériel."*

L'arrêté interministériel du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, pris en application de cet alinéa 3, les définit en son article 1^{er}, expose leurs modalités d'indemnisation en son article 2, avant de déterminer, en son article 9, le champ des professions pouvant prétendre à une déduction forfaitaire spécifique.

Toutefois l'article 9 de cet arrêté de 2002 n'établit pas une liste de professions pouvant prétendre à la déduction forfaitaire spécifique, mais procède par renvoi à un article du code général des impôts, qui a cessé de recevoir application en matière fiscale à compter de l'année 2001. L'article 9 prévoit ainsi que les professions figurant à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, qui comportent des frais dont le montant est notoirement supérieur à celui résultant du dispositif général peuvent bénéficier d'une déduction forfaitaire spécifique. Parmi les professions citées par cet article du code général des impôts figurent les *"casinos et cercles"*.

Les difficultés du présent pourvoi procèdent de ce renvoi, par un article d'un arrêté interministériel, pris en application du code de la sécurité sociale, pour le calcul des cotisations sociales à un article du CGI, privé d'application fiscale, relatif au calcul de prélèvements fiscaux.

La déduction sociale ainsi prévue est, dans la limite de 7.600 € par année civile, calculée selon un taux fixé, pour chaque profession, par cet article périmé du code général des impôts. Le rapport IGAS/IGF précité de juin 2015 souligne la fragilité juridique du dispositif⁴. Toutefois ni l'URSSAF, ni les casinos, ni même l'ACOSS, ni aucune des professions figurant sur la liste de l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts ne contestent le principe de la DFS, se contentant de critiquer la

⁴ Revue de dépenses sur les exonérations et exemptions de charges sociales spécifiques - Cf Annexe III : déduction forfaitaire spécifique - p. 229 : *"À cela s'ajoute... la fragilité juridique du dispositif (par exemple, l'assimilation des salariés d'entreprises de nettoyage aux ouvriers du bâtiment, par lettre ministérielle de 1972) et le faible niveau de norme qui le sous-tend (arrêté faisant référence à un article abrogé du code général des impôts dans sa rédaction la plus récente). La mission en conclut que les évaluations existantes relatives à ce dispositif sont négatives (valeur = 0).*

détermination de son champ d'application.

L'employeur peut opter pour la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels lorsqu'une convention ou un accord collectif du travail l'a explicitement prévu ou lorsque le comité d'entreprise ou les délégués du personnel ont donné leur accord.

A défaut, il appartient à chaque salarié d'accepter ou non cette option. Celle-ci peut alors figurer soit dans le contrat de travail ou un avenant au contrat de travail, soit faire l'objet d'une procédure mise en oeuvre par l'employeur consistant à informer chaque salarié individuellement par lettre recommandée avec accusé de réception de ce dispositif et de ses conséquences sur la validation de ses droits.

L'application de cette déduction ne peut avoir pour effet de ramener la base des cotisations à un montant inférieur au montant du Smic majoré des indemnités, primes ou majorations s'y ajoutant en vertu d'une disposition législative ou d'une disposition réglementaire.

La déduction forfaitaire spécifique applicable aux casinos en matière de cotisations sociales se calculant par renvoi à un article du code général des impôts relatif à une déduction supplémentaire fiscale, laquelle a été abrogée, il convient de rappeler l'historique des textes relatifs à la déduction supplémentaire fiscale (A) puis d'aborder celui de la déduction forfaitaire spécifique en matière de cotisation sociale (B), avant d'évoquer l'évolution de la réglementation des jeux dans les casinos (C).

A-1 : La déduction supplémentaire en matière fiscale

Dès les années 1930, l'administration fiscale a accordé une déduction supplémentaire au titre des frais professionnels aux ouvriers du bâtiment. Cette déduction a ensuite été élargie à de nouvelles catégories professionnelles.

Le ministre des finances l'a étendue au personnel des casinos, pour prendre en compte les sujétions résultant de la pratique du jeu par les clients, par arrêté du 26 février 1947 relatif aux taux des déductions supplémentaires pour frais professionnels applicables à certaines catégories de contribuables pour le calcul de l'impôt sur les traitements et salaires⁵. L'article 1^{er} de cet arrêté mentionne que *“Le tableau contenu sous l'article 1^{er} de l'arrêté provisoirement applicable du 12 mars 1941 des professions donnant droit pour le calcul de l'impôt sur les traitements et salaires, à une déduction supplémentaire pour frais professionnels est complété comme suit :*

Casinos et cercles :

- *personnel supportant des frais de représentation et de veillée 8%,*
- *personnel supportant des frais de double résidence 12%,*
- *personnel supportant à la fois des frais de représentation et de veillée et des frais de*

⁵ Jorf 6 mars 1947 p. 2133

double résidence 20%”.

Cet arrêté de 1947 a été codifié à l'article 5 de l'annexe IV au code général des impôts (CGI), lors de la refonte de plusieurs codes en un code unique intitulé code général des impôts⁶.

Ledit article 5 de l'annexe IV sous le titre *“Dispositions revêtant la forme d'un arrêté”*⁷ prévoyait pour la détermination des traitements et salaires à retenir pour le calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques une déduction supplémentaire pour frais professionnels au profit de près de 110 professions calculée d'après les taux indiqués à un tableau dont l'énumération confine à un catalogue à la Prévert : les mannequins (10%), les fonctionnaires ou agents des assemblées parlementaires (20%), les internes des hôpitaux de Paris (20%), les journalistes (30%), les limeurs de cadre de bicyclettes du département de la Loire (20%), les brodeurs de la région lyonnaise utilisant des métiers pantographes (20%), le cartonnage de la région de Nantua (5%), les tricoteurs du Var (30%), les lapidaires du Jura et de l'Ain (25%) les rogneurs de peignes d'Oyonnax (25%), les éclaircisseuses de pipe de la région de Saint Claude (5%), les ouvriers mineurs travaillant au fond des mines (10%), les fonctionnaires du Conseil économique et social (20%), les conservateurs des hypothèques (25%)....

Le troisième alinéa du 3° de l'article 83 du CGI renvoyait aux dispositions de l'article 5 de l'annexe IV le soin de fixer le taux de la déduction supplémentaire pour frais professionnels dont peuvent bénéficier, en sus de la déduction forfaitaire de 10 %, les professions qui comportent des frais notoirement supérieurs à ce forfait.

Pour les casinos, l'instruction du 30 janvier 1981, publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 5 F-13-81, a réservé le bénéfice de cette déduction supplémentaire aux personnels supportant des frais de représentation, de veillée ou de double résidence exerçant leur activité professionnelle dans les salles exclusivement ouvertes aux possesseurs d'une *"carte d'entrée dans le casino"*.

L'article 87 de la loi de finances pour 1997⁸ a organisé l'extinction progressive du troisième alinéa du 3° de l'article 83 du CGI, par abaissement sur quatre ans, à compter de l'imposition des revenus de l'année 1997, du plafond applicable aux déductions forfaitaires supplémentaires pour frais professionnels dont bénéficiaient certaines professions, en raison des disparités qu'elles induisaient entre contribuables exerçant des activités économiquement comparables.

⁶ Cf décret n°50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et arrêté du secrétaire d'Etat aux finances du même jour -JO du 30 avril 1950-

⁷ Section II Traitements et salaires - Déduction supplémentaire pour frais professionnels. Article 5 : Pour la détermination des traitements et salaires à retenir pour le calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, les contribuables exerçant les professions désignées dans le tableau ci-dessous ont droit à une déduction supplémentaire pour frais professionnels, calculées d'après les taux indiqués audit tableau.

⁸ LF n° 96-1181 du 30 décembre 1996

L'entrée en vigueur de cette mesure, qui devait avoir lieu à compter de l'imposition des revenus de l'année 2000 a été reportée d'un an par l'article 10 de la loi de finances pour 1998⁹. La suppression de cette suppression, un temps envisagée par le gouvernement¹⁰, a été rejetée. Le site Légifrance note l'article 5 de l'annexe IV du CGI comme seulement "périmé" par l'article 10 de cette loi de finances pour 1998.

A-2 : La déduction forfaitaire spécifique en matière de cotisation sociale

L'assiette, très large, des cotisations sociales est fixée par le premier alinéa de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, précédemment cité. Cette rédaction de la règle générale est ancienne, comme le soulignait déjà M.Palisse, conseiller, dans un rapport d'Assemblée plénière¹¹. En effet, l'article L.242-1, issu de la nouvelle codification résultant du décret n°85-1353 du 17 décembre 1985¹² a repris sans changement l'article L.120 de l'ancien code de la sécurité sociale, lui même issu du décret n° 56-1279 du 10 décembre 1956 portant codification des textes législatifs concernant la sécurité sociale. En revanche, les alinéas suivants consacrés aux cas particuliers et exceptions à la règle générale de l'universalité de l'assiette, ont fait l'objet de nombreuses adjonctions et modifications.

La faculté de déduction des frais professionnels a été ainsi prévue, par exception à la règle générale, à l'alinéa 3 de l'article L.242.1¹³, lequel alinéa reprend quasiment à l'identique le deuxième alinéa de l'article L 120 de l'ancien code de la sécurité sociale : *«Il ne peut être opéré sur la rémunération ou le gain des intéressés servant au calcul des cotisations des assurances sociales, des accidents du travail et des allocations familiales, de déduction au titre de frais professionnels que dans les conditions et limites fixées par arrêté ministériel.(...)»*.

La version en vigueur de cet article du 1^{er} janvier 2017 au 1^{er} janvier 2018 est plus ramassée : *“Il ne peut être opéré sur la rémunération ou le gain des intéressés servant au calcul des cotisations de sécurité sociale, de déduction au titre de frais professionnels que dans les conditions et limites fixées par arrêté interministériel(...)”*.

L'article R. 242-1 du même code détermine certaines règles de calcul des cotisations de sécurité sociale et renvoie à des arrêtés ministériels conjoints le soin de déterminer les conditions et limites mises aux abattements pour frais professionnels.

⁹ LF n°97-126 du 30 décembre 1997

¹⁰ Rapport Général projet de loi de finances pour 1998, adopté par l'Ass.Nat., M. Alain Lambert, Tome II

¹¹ AP 26 janvier 2001 n° 99-13.397 Bull ass plen n° 2

¹² JORF 21 décembre 1985

¹³ dans la version de l'alinéa 3 en vigueur du 21 décembre 1985 au 1^{er} janvier 2016

En application de l'ancien article L120 du code de la sécurité sociale, ayant précédé l'article L 242-1 du même code, un arrêté interministériel du 14 septembre 1960 a instauré la déduction supplémentaire pour frais professionnels en matière sociale, *“lorsque le travailleur bénéficie, en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques, par application de l'article 83 du code général des impôts et de l'article 5 de l'annexe IV du même code, d'une déduction supplémentaire pour frais professionnels, les employeurs sont autorisés à déduire de la base des cotisations une somme égale au montant de cette déduction supplémentaire”*.

En raison de la suppression de la déduction supplémentaire fiscale à laquelle elle était adossée, deux périodes doivent être distinguées pour l'application de la déduction supplémentaire en matière sociale. La date de césure n'est pas tout à fait concomitante à la date de disparition de la mesure fiscale, mais liée à l'adoption d'un arrêté interministériel du 20 décembre 2002 sur la déductibilité des frais professionnels pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, destiné à redonner un fondement juridique à la déduction supplémentaire en matière sociale.

A-2-1. De la déduction supplémentaire en matière sociale avant 2002...

Antérieurement à 2002, le régime de la déduction supplémentaire en matière sociale était donc expressément déterminé, par référence aux règles propres à la législation fiscale, tout d'abord par l'alinéa 2 de l'article 1^{er} de l'arrêté interministériel du 14 septembre 1960¹⁴ relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, puis par l'article 4 de l'arrêté du 26 mai 1975¹⁵ rédigé en termes quasiment identiques : *“ Lorsque le salarié bénéficie en matière d'impôt sur le revenu, par application de l'article 83 du code général des impôts et de l'article 5 de l'annexe IV du même code, d'une déduction supplémentaire pour frais professionnels, la base des cotisations peut être réduite par application du taux de ladite déduction supplémentaire, dans la limite de 50 000 F par année civile. Si l'employeur use de cette faculté, la base des cotisations est constituée, à moins qu'il n'en soit disposé autrement en matière fiscale, par le montant global des rémunérations, indemnités, primes, gratifications ou autres acquises aux intéressés, y compris, le cas échéant, les indemnités versées à titre de remboursement de frais professionnels.”*

L'employeur était ainsi autorisé, en matière sociale, à déduire de l'assiette des cotisations une somme égale au montant de la déduction supplémentaire dont bénéficiaient les salariés au titre de l'impôt sur le revenu par application des articles 83 du CGI et 5 de l'annexe IV du même code.

Il ne pouvait pratiquer cette déduction supplémentaire que si le salarié concerné avait lui-même été autorisé par l'administration fiscale à pratiquer un abatement

¹⁴ JORF 27 septembre 1960 p.8784

¹⁵ lequel abrogeait, en son article 5, l'arrêté du 14 septembre 1960

supplémentaire sur ses revenus.

Une Urssaf a remis en cause la déduction supplémentaire pour frais de représentation et de veillée appliquée au titre des années 1994 à 1996 à certains salariés de deux casinos pour la détermination de l'assiette des prélèvements sociaux, sur la base de l'instruction fiscale du 30 janvier 1981 précédemment citée, au motif que ceux-ci n'exerçaient pas leur activité professionnelle dans une salle exclusivement ouverte aux possesseurs d'une carte d'entrée dans le casino. Sur renvoi préjudiciel du TASS sur la légalité de cette instruction, le Conseil d'Etat, par deux décisions du 21 mars 2001¹⁶ a déclaré la circulaire inopposable aux deux sociétés de casinos, faute d'avoir fait l'objet d'une publication au journal officiel, tout en précisant que les sociétés requérantes n'étaient pas fondées à soutenir qu'elle serait entachée d'illégalité pour avoir restreint le champ d'application de la déduction supplémentaire pour frais professionnels, dès lors que le ministre n'avait pas excédé les limites de la compétence qui lui est attribuée par l'article 83 du CGI. L'instruction comme l'arrêté étant un acte du ministre, celui-ci était compétent pour restreindre la portée des dispositions de l'arrêté ministériel codifié à l'article 5 de l'annexe IV au CGI¹⁷.

Au 31 décembre 2000 la déduction supplémentaire a été supprimée en matière fiscale, mais elle n'a pas été remise en cause en matière sociale, par une tolérance administrative dont M.Morvan dans son manuel de droit de la protection sociale¹⁸, souligne " *la surprenante générosité*".

Ainsi, une lettre de l'agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) du 22 janvier 2001¹⁹ a maintenu le régime de l'abattement d'assiette pour frais professionnels au bénéfice de certaines catégories de salariés en matière sociale, le temps que lui soit donné un nouveau fondement et que l'arrêté du 20 décembre 2002 consacre, toujours pour le même auteur, " *cette faveur*".

A-2-2. ...A la déduction forfaitaire spécifique pour frais

¹⁶ CE 21 mars 2001 n° 213.111 et 214-848 Soc casino Europe 92 et Yport Loisirs

¹⁷ CE 21 mars 2001, Yport Loisirs et casino Europe 92- n° 213.111 et 214.848- : *Considérant que (...) le décret du 20 août 1987 a eu pour effet de permettre l'accès sans carte d'admission aux locaux où sont exploités certains des jeux mentionnés à l'article 1er du décret du 22 décembre 1959 ; que, par suite, en continuant à réserver le bénéfice de la déduction supplémentaire pour frais professionnels aux employés de casino travaillant dans une salle exclusivement ouverte aux titulaires d'une carte d'admission, alors que certains personnels affectés à des activités de casino exercent leur profession dans des locaux désormais accessibles sans cette carte, l'instruction fiscale du 30 janvier 1981 ne s'est pas bornée à donner une interprétation de la réglementation applicable, mais a limité la portée de l'article 5 de l'annexe IV au code général des impôts ; ; (...)*

Considérant, toutefois, qu'en restreignant ainsi le champ d'application de la déduction supplémentaire pour frais professionnels dont peuvent bénéficier les personnels de casino, le ministre des finances n'a pas excédé les limites de la compétence qui lui est attribuée par l'article 83 du code général des impôts et qu'il peut exercer en prenant les dispositions qu'il est autorisé à édicter par arrêté ou par circulaire ; que, par suite, même si les dispositions réglementaires de l'instruction 5 F-13-81 du 30 janvier 1981 ne sauraient être opposées à la société Yport loisirs (idem pour casino 92), faute d'avoir fait l'objet d'une publication au Journal officiel, la société requérante n'est pas fondée à soutenir qu'elles seraient entachées d'illégalité ;

¹⁸ Lexisnexis 7^{ème} édition

¹⁹ citée par le bulletin officiel des impôts 5-L-5-02 n°155 du 12 septembre 2002 -point 17-

professionnels après 2002

L'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, a donc eu pour objet en son article 9, de maintenir en matière sociale, en lui redonnant un fondement juridique sous le nouveau nom de déduction forfaitaire spécifique, la déduction supplémentaire pour un certain nombre de professions, abrogée par voie de conséquence de la suppression de la déductibilité fiscale.

Supprimée depuis plus de quinze ans en matière fiscale, sauf pour ce qui concerne la profession de journaliste, la déduction supplémentaire pour frais professionnels persiste donc en matière sociale. Pour paraphraser une phrase historique "la déduction supplémentaire pour frais professionnels en matière sociale est morte, Vive la déduction forfaitaire spécifique".

Mais celle-ci a connu une histoire mouvementée à la recherche justement de fondement juridique.

a. Les vicissitudes de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale et de sa circulaire d'application

Entré en vigueur le 1^{er} janvier 2003, il donne en son article premier la définition suivante des frais professionnels : *«charges de caractère spécial inhérentes à la fonction ou à l'emploi du travailleur salarié ou assimilé que celui-ci supporte au titre de l'accomplissement de ses missions»*.

L'article 9, relatif aux abattements supplémentaires pour frais professionnels applicables pour certaines professions en matière d'assiette de sécurité sociale, disposait, dans sa version initiale : *«Les professions, prévues à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, qui comportent des frais dont le montant est notoirement supérieur à celui résultant du dispositif prévu aux articles précédents peuvent bénéficier d'une déduction forfaitaire spécifique. Cette déduction est, dans la limite de 7 600 euros par année civile, calculée selon les taux prévus à l'article 5 de l'annexe IV du code précité. Sauf dans le cas où le ou les travailleurs salariés et assimilés ou leurs représentants, préalablement consultés, refusent expressément, l'employeur peut user de cette faculté. L'assiette des cotisations est alors constituée, à moins qu'il n'en ait été disposé autrement en matière fiscale avant le 1^{er} janvier 2001, par le montant global des rémunérations, indemnités, primes, gratifications ou autres acquises aux intéressés, y compris, le cas échéant, les indemnités versées au travailleur salarié ou assimilé à titre de remboursement des frais professionnels. (...)»*.

Cet arrêté a fait l'objet d'une circulaire d'application du ministre chargé de la sécurité sociale du 7 janvier 2003 (DSS/SDFSS/5B/N°2003/07), dont la partie IV était

spécifiquement consacrée à la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels.

L'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 et les dispositions afférentes de la circulaire d'application, ont cependant été annulés par décisions du Conseil d'Etat du 29 décembre 2004²⁰.

Dans ces conclusions, M. Stahl, commissaire du gouvernement, ne proposait pas l'annulation de cet article. Après avoir souligné qu'il faisait référence à la liste de l'article 5 de l'annexe IV du CGI et aux taux correspondants, alors qu'en matière fiscale les dispositions en cause avaient perdu toute force juridique à la date d'intervention de l'arrêté, il indiquait que la pérennisation du mécanisme de calcul des cotisations sociales était apparemment souhaitée par les organisations d'employeurs mais non par les organisations de salariés, le mécanisme forfaitaire étant susceptible de réduire le montant des prestations en espèces lorsque la déduction forfaitaire est supérieure aux frais professionnels réellement exposés. Il précisait que, pour concilier ces aspirations contradictoires, les ministres avaient conservé le mécanisme particulier d'option à laquelle peuvent souscrire les employeurs à défaut d'opposition des salariés. Il relevait cependant que, pour qui ne connaît pas les détails de la législation et de la doctrine fiscale antérieure à 2001, il était possible d'être intrigué par le renvoi des dispositions selon lesquelles l'assiette de la déduction forfaitaire est constituée de l'ensemble des rémunérations versées aux salariés *"à moins qu'il n'en ait été disposé autrement en matière fiscale avant le 1^{er} janvier 2001"* et que, de là à penser que ce renvoi serait illégal en ce que l'on pourrait reprocher aux auteurs de l'arrêté de n'avoir pas pris les mesures réglementaires nécessaires à l'application de la loi, il n'y avait qu'un tout petit pas qu'il était possible de franchir.

Le Conseil d'Etat a annulé l'article 9 non sur la légalité du renvoi à l'article 5 ancien de l'annexe IV du CGI mais sur la dérogation à la règle de non cumul :

*** n° 254.529 : Sur l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 :**

Considérant que l'article 9 de l'arrêté attaqué permet à l'employeur, sauf dans le cas où les travailleurs intéressés ou leurs représentants le refusent, de pratiquer, sur le montant de la rémunération des salariés relevant des professions mentionnées à l'article 5 de l'annexe IV au code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 30 décembre 2000, une déduction forfaitaire spécifique calculée selon les taux qui étaient prévus par cet article ; que le deuxième alinéa de l'article 9 dispose que l'assiette des cotisations comprend alors les indemnités versées au salarié à titre de remboursement des frais professionnels «à moins qu'il n'en ait été disposé autrement en matière fiscale avant le 1^{er} janvier 2001» ;

Considérant que la dérogation à la règle de non-cumul de la déduction particulière prévue par l'ancien article 5 de l'annexe IV au code général des impôts, à laquelle il est ainsi renvoyé, ne résulte ni de cet article, ni d'aucune autre disposition législative ou réglementaire publiée ; qu'en procédant à un tel renvoi imprécis, les ministres ont édicté une règle qui, étant inapplicable, aboutit à méconnaître la loi qu'ils étaient chargés d'appliquer ; que cette disposition n'est pas séparable de l'ensemble de celles de l'article 9 ; que celui-ci doit, par suite et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens contestant cet article, être annulé ;

*** n° 254.832 sur la circulaire d'application**

²⁰ n° 254.529 et 254.832 Fédération nationale de l'aviation marchande

Considérant ... toutefois, par décision de ce jour, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux, a annulé pour excès de pouvoir l'article 9 de l'arrêté interministériel du 20 décembre 2002 ; que, dès lors, les dispositions des paragraphes 4.1, 4.2 et 4.3 de la circulaire attaquée doivent être annulées en tant qu'ils réitèrent les règles de l'article 9 de cet arrêté dont elles prescrivent de manière impérative l'application ; (...)

Les autres dispositions de l'arrêté, et notamment l'article 11 qui abrogeait l'arrêté du 26 mai 1975, n'ont toutefois pas été annulées.

L'histoire se répète alors et l'on assiste à un nouvel exemple de tolérance administrative, comme en 2001, pour maintenir le régime de l'abattement d'assiette pour frais professionnels au bénéfice de certaines catégories de salariés en matière sociale, le temps que lui soit donné un nouveau fondement.

Ainsi, à la suite de ces annulations :

- une lettre collective n°2005-028 du 3 mars 2005 a été diffusée dans les réseaux URSSAF précisant, en ce qui concerne la pratique de la DFS, que dans l'attente de la parution d'un nouvel arrêté rétablissant au plan juridique cette pratique, les DFS pour frais professionnels étaient maintenues dans les mêmes conditions que celles fixées par l'article 9 annulé par le Conseil d'Etat.

- une lettre circulaire n° 2005-077 du 3 mai 2005 de l'ACOSS a précisé la portée de la recommandation précédente à l'égard des employeurs et au regard des contrôles opérés par l'URSSAF. L'ACOSS a décidé le maintien de la DFS telle que prévue par la disposition annulée «*compte tenu des effets extrêmement préjudiciables*», pour les entreprises des conséquences de cette annulation . Cette lettre circulaire précisait notamment : «*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.”

Entre le 1^{er} janvier 2003 et la nouvelle rédaction de l'article 9 annulé de l'arrêté du 20 décembre 2002 par arrêté du 25 juillet 2005 la DFS n'a donc eu d'autre fondement qu'une simple tolérance administrative dont les conditions d'application relevaient de l'appréciation exclusive de l'organisme de recouvrement.

La deuxième chambre civile de la Cour de cassation a en ce sens jugé, à plusieurs reprises, que «*l'annulation par le Conseil d'Etat de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 (...) a privé rétroactivement de fondement juridique cette pratique jusqu'à l'entrée en vigueur de l'arrêté du 25 juillet 2005*»²¹ et qu'entre le 1^{er} janvier 2003 et cette date, la déduction forfaitaire n'avait d'autre fondement que la lettre-circulaire du

²¹ par ex., Civ. 2, 17 juin 2010, n° 09-16.548

3 mai 2005, « simple tolérance administrative dont les conditions d'application relevaient de l'appréciation exclusive de l'organisme de recouvrement ». ²²

Ainsi qu'il a été mentionné en début de rapport, l'Assemblée plénière n'aura, dans le présent pourvoi, à se prononcer que sur l'application de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002, dans sa rédaction issue de l'arrêté du 25 juillet 2005, et non dans les versions antérieures que nous venons d'évoquer.

b : Le fondement actuel de la déduction forfaitaire spécifique : l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 tel que modifié en 2005

L'article 6 de l'arrêté interministériel du 25 juillet 2005 modifiant l'arrêté du 20 décembre 2002 a, en effet, remplacé la disposition annulée par la disposition suivante :

« Les professions, prévues à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, qui comportent des frais dont le montant est notoirement supérieur à celui résultant du dispositif prévu aux articles précédents peuvent bénéficier d'une déduction forfaitaire spécifique. Cette déduction est, dans la limite de 7 600 euros par année civile, calculée selon les taux prévus à l'article 5 de l'annexe IV du code précité. (...) L'assiette des cotisations est alors constituée, par le montant global des rémunérations, indemnités, primes, gratifications ou autres acquises aux intéressés, y compris, le cas échéant, les indemnités versées au travailleur salarié ou assimilé à titre de remboursement des frais professionnels, à l'exception de celles versées, d'une part, à certaines professions bénéficiant d'une déduction forfaitaire spécifique dont le montant est notoirement inférieur à la réalité des frais professionnels exposés par le travailleur salarié ou assimilé et, d'autre part de celles versées au titre d'avantages venant en contrepartie de contraintes professionnelles particulièrement lourdes. La liste limitative de ces exceptions est jointe en annexe ²³ du présent arrêté. (...) »

²² Civ. 2, 22 janv 2009, n° 07-21.030 ; Civ. 2, 11 juin 2009, n° 08-13.893 ; Civ. 2, 17 déc 2009, n° 08-21.602 ; Civ. 2, 1er juillet 2010, n° 09-15.313 et 09-15.314 ; Soc., 1er fév 2011, n° 08-44.570 ; Soc., 7 mars 2012, n° 10-30.723 ; Civ. 2, 28 mai 2014 n°13-17.652

²³

Annexe : Allocations et indemnités versées au titre des remboursements de frais professionnels admis à être déduits de l'assiette de cotisations en cas de déduction forfaitaire spécifique autorisée aux professions prévues à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000

I. - Allocations et indemnités versées à certaines professions bénéficiant d'une déduction forfaitaire spécifique dont le montant est notoirement inférieur à la réalité des frais professionnels exposés par le travailleur salarié ou assimilé

1° Les indemnités de grands déplacements allouées aux ouvriers du bâtiment dans les conditions fixées à l'article 5 de l'arrêté du 20 décembre 2002.

2° Les indemnités journalières de "défraiement" versées aux artistes dramatiques, lyriques, chorégraphiques ainsi qu'aux régisseurs de théâtre, qui participent à des tournées théâtrales.

3° Les indemnités pour frais de mécanisation des ouvriers forestiers.

4° Les allocations de " saison ", allouées aux artistes, musiciens, chefs d'orchestre et autres travailleurs du spectacle qui sont engagés par les casinos, les théâtres municipaux ou les théâtres bénéficiant de subventions des collectivités territoriales pendant la durée de la saison ainsi que, le cas échéant, les remboursements de leurs frais de déplacement. Il en est de même pour les répétitions effectuées dans le cadre de la saison.

5° Les allocations et remboursements de frais perçus par les chefs d'orchestre, musiciens et choristes à l'occasion de leurs déplacements professionnels en France et à l'étranger. Il en est de même pour les répétitions effectuées dans le cadre de ces déplacements.

6° Les allocations et remboursements de frais professionnels des journalistes professionnels au sens de l'article L. 761-2 du code de la sécurité sociale, mentionnés dans la lettre du 11 mars 1974 du ministère de l'économie et des finances, dans les conditions prévues par le dispositif.

II. - Allocations et indemnités versées au titre d'avantages résultant de contraintes professionnelles particulièrement lourdes

1° La prise en charge obligatoire du coût des titres de transport des salariés par les employeurs d'Ile-de-France instituée par la loi n° 82-684 du 4 août 1982 et par le décret n° 91-57 du 16 janvier 1991 et 50 % de la prise en charge totale ou partielle de l'abonnement mensuel par les employeurs de province instituée par l'article 109 de la loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000. De même, la prime de transport instituée par l'arrêté du 28 septembre 1948 applicable en région parisienne et en province peut être admise dans la limite de 4 euros.

2° La part contributive de l'employeur dans les titres-restaurant dans les limites prévues à l'article L. 131-4 du code de la sécurité sociale.

Cette nouvelle rédaction de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 a fait l'objet de deux circulaires :

- une circulaire d'application du ministre de la santé et des solidarités du 4 août 2005 (DSS/SDFSS/5B/N°2005/376), non publiée au journal officiel, dont la partie IV est consacrée à la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels. Elle précise, notamment, sur le champ des professions concernées par la DFS que *“le bénéfice de la DFS pour frais professionnels est lié à l'activité professionnelle du salarié et non à l'activité générale de l'entreprise et que lorsqu'un salarié exerce plusieurs professions dont certaines ouvrant droit à la DFS, il y a lieu de considérer séparément les revenus tirés de chacune des activités et de leur appliquer le régime d'imposition qui leur est propre .*

S'agissant des mandataires sociaux, la DFS pour frais professionnels peut leur être attribuée dès lors que l'activité exercée par le dirigeant se trouve dans une profession ouvrant droit à réduction sous réserve que:

- l'activité puisse être regardée comme constituant l'exercice d'une profession effective et distincte de la fonction de dirigeant, qui justifie éventuellement l'attribution d'une rémunération séparée ;

- la DFS ne s'applique qu'à la part de rémunération afférente à l'activité ouvrant droit à la déduction.

En conséquence le mandataire social doit être titulaire d'un contrat de travail distinct de son mandat social pour son activité professionnelle spécifique et bénéficiaire de deux rémunérations distinctes.

Le champ des professions concernées est celui qui avait été déterminé, sur la base des interprétations ayant fait l'objet d'une décision spéciale de la direction de la législation fiscale ou de la direction de la sécurité sociale avant le 1^{er} janvier 2001.”

- une circulaire ministérielle du 19 août 2005 (DSS/SDFSS/5B/N°2005/389), publiée au Bulletin officiel santé, protection sociale, solidarités n° 9 du mois d'octobre 2005, qui se présente sous forme de questions-réponses. Parmi les 16 questions - réponses sur les conditions d'application de la réglementation relative, notamment, à la DFS, la question n° 52 est relative au champ d'application de la DFS dans la limite de 7 600 euros.

Question n° 52 : «L'employeur doit-il vérifier que le montant des frais exposés par son salarié est supérieur ou égal à 7 600 euros pour pouvoir appliquer la déduction forfaitaire spécifique?».

Réponse : «Non. La seule appartenance à l'une des professions visées à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, ou qui relèvent de ce dispositif par des interprétations ayant fait l'objet d'une décision spéciale de la direction de la législation fiscale ou de la direction de la sécurité sociale avant le 1^{er} janvier 2001, suffit à permettre le bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique».

Enfin une **lettre du 20 janvier 2011** a été adressée par le directeur de la réglementation, du recouvrement et du service de l'ACOSS au président du syndicat des casinos modernes de France, avec copie au président des casinos de France et au président de l'association des casinos indépendants de France, pour *“répondre aux demandes de sécurisation juridique formulées par les employeurs”* sur les conditions d'application de la DFS au sein des casinos. Elle précise :

“Je vous prie de bien vouloir trouver ci-dessous la position de l'ACOSS quant à la question soulevée. Je tiens à vous préciser que les contrôles effectués à partir de 2011 sur les casinos seront effectués dans son entier respect. Toutefois , il s'agit d'une tolérance qui va à l'encontre des dispositions de jurisprudence dont nous disposons. Dans ce cadre aucun effet rétroactif n'est envisagé.”

Cette lettre admet, compte tenu des incidences sur l'organisation et le fonctionnement des casinos des dispositions de l'arrêté du 14 mai 2007 relatif à la réglementation des jeux dans les casinos, l'application de la DFS pour certains personnels qui n'exercent pas exclusivement leurs fonctions dans les salles de jeux ou qui consacrent leur activité aux services annexes réservés aux joueurs.

B. La réglementation des jeux dans les casinos

Les casinos ont été longtemps prohibés. Par dérogation à l'article 410 de l'ancien code pénal interdisant les jeux de hasard, la loi du 15 juin 1907 a accordé aux stations classées « *balnéaires* », « *thermales* » ou « *climatiques* », la possibilité d'ouvrir et d'exploiter un casino.

Leur implantation, comme aujourd'hui, était subordonnée à la délivrance d'une autorisation du ministère de l'intérieur et les différents aspects de leur fonctionnement soumis à diverses règles exigeantes. Les casinos y exploitaient des jeux traditionnels, sans être autorisés à exploiter les machines à sous, apparues après la première guerre mondiale.

Ce n'est qu'en 1987 que la loi²⁴ a permis l'utilisation de machines à sous dans les casinos *“autorisés où est pratiqué au moins un des jeux prévus par la loi”*, par dérogation à l'interdiction générale des appareils de jeux du décret-loi du 31 août 1937 et de la loi n° 83-628 du 12 juillet 1983²⁵.

Le bénéfice d'un casino, aussi intéressant pour l'exploitant que pour l'Etat et les collectivités locales de par les retombées fiscales que son implantation génère, a été étendu par la loi n° 88-13 du 5 janvier 1988 sur l'amélioration de la décentralisation aux grandes agglomérations de plus de 500.000 habitants classées « *stations de tourisme* ».

Selon un rapport récent sur l'organisation et l'exploitation des jeux dans l'Union européenne²⁶, la France, serait aujourd'hui le pays européen le plus doté en casinos, avec 199 casinos.

L'article 1 de l'arrêté du 14 mai 2007, toujours en vigueur, relatif à la réglementation des jeux dans les casinos, en donne la définition : **“Un casino est un établissement comportant trois activités distinctes : l'animation, la restauration et le jeu, réunies sous une direction unique sans qu'aucune d'elles puisse être affermée.”**

Le dossier de presse 2016 des casinos de France illustre ces obligations réglementaires : *“les casinos constituent de véritables complexes de loisirs autour du jeu : des spectacles de qualité, diverses animations culturelles, récréatives, sportives, artistiques et des restaurants souvent gastronomiques, parfois étoilés. Les casinos proposent, comme toutes les entreprises de loisirs, du temps de divertissement, un espace de rencontre et d'animation qui n'attire pas seulement les joueurs.”*

La réglementation relative aux casinos est désormais, à l'exception de l'arrêté

²⁴ loi n° 87-306 du 5 mai 1987 modifiant certaines dispositions relatives aux casinos autorisés

²⁵ pour l'historique cf C. Cons, décision QPC n°2010-55 du 18 octobre 2010.

²⁶ rapport d'information 2016 des sénateurs Allizard et Marie

du 14 mai 2007 précité, codifiée au code de la sécurité intérieure. Ainsi :

* les dispositions de la loi du 15 juin 1907 relative aux casinos, abrogées par l'article 19 de l'ordonnance n°2012-351 du 12 mars 2012 relative à la partie législative du code de la sécurité intérieure, sont désormais reprises aux articles L 321-1 à L321-7 et suivants du code de sécurité intérieure.

* le décret n° 59-1489 du 22 décembre 1959 portant réglementation des jeux dans les casinos des stations balnéaires, thermales et climatiques, abrogé par l'article 16 du décret n° 2014-1253 du 27 octobre 2014 relatif aux dispositions des livres III, VI et VII de la partie réglementaire du code de la sécurité intérieure, est désormais codifié aux articles R 321-1 à R 321-39 de ce code.

En application de l'article 1 du décret de 1959 précité, devenu l'article D 321-13 du code de la sécurité intérieure, les catégories de jeux de hasard suivant peuvent être autorisées dans les casinos :

- les jeux dits de "*contrepartie*"²⁷
- les jeux dit "*de cercle*"
- les formes électroniques de ces deux jeux
- les machines à sous.

Le moyen unique de l'URSSAF portant sur les redressements relatifs à l'application de la DFS pour les exercices 2006 et 2007, il convient de remettre en perspective l'évolution de la réglementation des jeux dans les casinos au regard de la période contrôlée : avant, pendant et après celui-ci.

B-1- : Un accès aux salles traditionnelles de jeux de hasard réservé aux titulaires de carte d'admission spéciale, soumise à droit de timbre, en début de contrôle URSSAF

Une séparation était organisée dans les casinos entre les diverses salles de jeux de hasard, en application de l'alinéa 1 de l'article 14 du décret du 22 décembre 1959²⁸ et de l'article 26 de l'arrêté d'application du 23 décembre 1959, tels que modifiés par décret du 20 août 1987, lors de l'introduction des machines à sous. Ainsi :

- l'entrée dans les salles de jeux de hasard réservées aux machines à sous, à la boule et au vingt-trois, ne nécessitait que la délivrance d'un ticket ou de tout autre moyen, payant ou non, permettant de contrôler le nombre de personnes entrées,
- l'accès aux salles de jeux de table traditionnels était réservée aux titulaires

²⁷ jeux dans lesquels le joueur affronte l'établissement et non les autres joueurs.

²⁸ article 14 du décret du 22 décembre 1959 dans sa version applicable du 21 août 1987 au 15 décembre 2006 : L'accès des salles de jeux où sont exploités simultanément la boule, le vingt-trois et les appareils automatiques mentionnés au d de l'article 1er, ou deux de ces jeux seulement, et l'accès des salles où ne sont exploités que ces appareils sont subordonnés à la délivrance d'un ticket ou à la mise en oeuvre de tout autre moyen, payant ou non, permettant de contrôler le nombre de personnes entrées. L'accès des autres salles de jeux est subordonné à la délivrance d'une carte d'admission passible du droit de timbre mentionné à l'article 945 du code général des impôts.

Article 26 de l'arrêté du 23 décembre 1959 portant réglementation des jeux dans les casinos, dans sa version applicable du 26 août 1987 à son abrogation : Admission dans les salles de jeux de hasard autres que celles réservées à la boule, au vingt-trois et aux machines à sous

L'accès aux salles où fonctionnent les jeux de hasard autres que la boule, le vingt-trois et les machines à sous ou deux de ces jeux seulement ou les seules machines à sous, est soumis à la présentation d'une carte spéciale dont le prix ne peut être inférieur au droit de timbre dont la quotité est fixée à l'article 945 du code général des impôts.

d'une carte spéciale d'admission, délivrée par le directeur de l'établissement, et soumise à droit de timbre.

Ce droit de timbre était prévu par l'article 945 du code général des impôts, qui disposait :

I. Nul ne peut pénétrer dans les salles où, conformément à la loi du 15 juin 1907, les jeux de hasard sont autorisés, sans être muni d'une carte délivrée par le directeur de l'établissement et passible d'un droit de timbre (1) dont la quotité est fixée comme suit : (...)

II. Les dispositions qui précèdent ne sont pas applicables aux cartes d'entrée dans les salles de jeux de boule ainsi que dans les salles où sont exploités des appareils de jeux automatiques sauf, dans ce dernier cas, s'il s'agit de salles dont l'accès est subordonné à la délivrance d'une carte assujettie au droit de timbre prévu au paragraphe I.

Le personnel employé dans les salles de jeux devait, aux termes du décret du 22 décembre 1959, faire l'objet d'un agrément ministériel et était tenu à des contraintes vestimentaires :

- *"Toutes les personnes employées à un titre quelconque dans les salles de jeux (...) doivent être agréées par le ministre de l'Intérieur (...)." (article 8)*

- *"Les membres du personnel des salles de jeux ci-après désignés : chef et sous-chef de table, croupier, changeur, ravitailleur et valet de pied, doivent, pendant le travail, porter des vêtements sans poche." (article 9)*

B-2 - Une libéralisation partielle, en mai 2006, avec l'instauration d'un contrôle d'identité à l'entrée de l'ensemble des salles de jeu en contrepartie de la disparition des salles à accès réservé

La réglementation sur les jeux a été modifiée pour tenir compte d'un protocole conclu entre les syndicats de casinos, d'une part, et le ministère de l'Intérieur, le ministère du Budget et le ministère de la Santé d'autre part sur la promotion du jeu responsable. La lettre précitée du 20 janvier 2011 de l'ACOSS au président du syndicat des casinos modernes de France y fait référence.

Le rapport d'information sénatorial intitulé *"L'évolution des jeux de hasard et d'argent : le modèle français à l'épreuve"²⁹* précise que ce protocole qui prévoyait la

²⁹ Rapport d'information n° 58 de M. Trucy, au nom de la commission des finances, déposé le 7 novembre 2006. p.100 : Un protocole très complet et longtemps attendu, signé à la fin de 2005 par le gouvernement (Ministres de l'intérieur et du budget) et la profession de casinos

1. Instauration du contrôle aux entrées « Soucieux des risques croissants que peuvent créer chez certains joueurs, et par voie de conséquences, chez leurs proches, une pratique excessive du jeu pouvant conduire à la dépendance, le ministère de l'intérieur met en place un contrôle aux entrées pour interdire l'accès aux salles de jeux aux mineurs et aux personnes frappées d'interdiction »

« Ce contrôle s'inscrit également dans une dynamique de soutien aux jeux de table, à l'activité des casinos et à la mixité de l'offre de jeux avec les machines à sous ».

2. D'importantes mesures d'accompagnement

- Des mesures fiscales : suppression du droit de timbre et aménagement de la CRDS.

- Des mesures techniques :....

3. Assouplissement concernant l'organisation générale des établissements

suppression du droit de timbre en échange de l'instauration d'un contrôle aux entrées a été signé par l'Etat dans une dynamique de soutien à la profession des casinos, affectée par la désaffectation pour les jeux de table en raison, entre autres, du droit de timbre dissuasif exigé à l'entrée et du "tsunami" des machines à sous. La mise en place de la vérification des identités aux entrées de l'ensemble des casinos, a eu pour but de renforcer l'effectivité des dispositions réglementaires qui permettent de refuser l'accès des salles de jeux aux personnes frappées d'interdiction, ainsi qu'aux mineurs.

Comme annoncé, la législation a évolué en 2006 :

- d'une part, la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 a supprimé en son article 112, à compter du 1er mai 2006, l'article 945 du code général des impôts relatif au droit de timbre dans les casinos. Cette suppression a, par voie de conséquence, supprimé les salles d'accès réservé, pour lesquelles les URSSAF admettaient le bénéfice de la DFS, à la différence des autres salles de jeux où elles la refusaient.

- d'autre part, l'article 14 du décret de 1959 précité, a été modifié par l'article 11 du décret n°2006-1595 du 13 décembre 2006³⁰, pour relativiser les conséquences de cette suppression du droit de timbre, en prévoyant que :
“Toute personne désirant accéder aux salles de jeux est tenue de justifier de son identité. A cette fin, chaque établissement met en place un dispositif systématique de contrôle à l'entrée des salles de jeux. Ce contrôle est exercé dans tous les cas, que l'accès aux salles soit payant ou non.”

- enfin, l'arrêté du 14 mai 2007 relatif à la réglementation des jeux dans les casinos a encadré les modalités d'administration et de fonctionnement des casinos. Il a conforté, en son article 21³¹, le fait que tous les jeux autorisés peuvent être exploités dans une ou plusieurs salles du casino, à la seule condition de la vérification préalable de l'identité des personnes pénétrant dans la salle, et que désormais aucun jeu d'argent ne peut être exploité dans les locaux où l'accès du public est libre.

Cet arrêté prévoit aussi un certain nombre d'obligations pour certaines catégories de personnel. Ainsi, notamment :

- le directeur responsable est tenu d'être présent dans l'établissement pendant les heures de fonctionnement des jeux. En son absence, il est remplacé par un membre du comité de direction chargé de remplir en ses lieux et place toutes ses obligations (article 13). Directeur responsable et membres du comité de direction, agréés par le ministre, ont seuls qualité, dans le cadre de leurs attributions respectives, pour

- Autorisation de mise en place de plusieurs types de « caisses communes » des jeux, d'une certaine polyvalence « maîtrisée » des emplois dans les trois filières (contrôle, croupier, caisse) de délivrance, sous certaines conditions, d'un badge « visiteur » aux personnes démunies de pièce d'identité. 4. Simplifications administratives ...

³⁰ désormais codifié à l'article R321-27 du code de sécurité intérieure

³¹ Article 21 : Dans les locaux où l'accès du public est libre, aucun jeu d'argent ne pourra être exploité. Tous les jeux autorisés peuvent être exploités dans une ou plusieurs salles de l'établissement, à la seule condition que l'identité de toutes les personnes ayant pénétré dans cette ou ces salles ait été vérifiée au préalable.

s'occuper de l'exploitation des jeux et pour donner des ordres au personnel des salles de jeux (article 14).

- à l'entrée des salles de jeux, la permanence du contrôle permettant d'identifier et de refuser l'admission des mineurs et des personnes exclues des salles de jeux par décision du ministre de l'intérieur est assurée par des personnels agréés par le ministre de l'intérieur (article 25).

- si les heures limites d'ouverture et de fermeture des salles sont fixées par arrêté, pour les jeux dits de cercle, les salles peuvent rester ouvertes dans certains cas, sans toutefois que ces jeux puissent rester ouverts plus de vingt heures sans interruption (article 31).

- tout casino qui exploite les machines à sous dans un local distinct doit au moins employer dans cette salle un caissier et affecter un membre du comité de direction au contrôle de ces jeux. Il pourra également employer un mécanicien pour effectuer les opérations courantes d'entretien et de dépannage.

Dans tout casino où fonctionnent plus de cinquante machines doivent être présents au minimum : un membre du comité de direction spécialisé, un caissier et un mécanicien chargé des opérations de dépannage courant, tous agréés par le ministre de l'intérieur (article 67-27, abrogé en 2009 date où il a été repris à l'article 68-27).

Pour les obligations vestimentaires, le décret n° 2006-1595 du 13 décembre 2006 a modifié en le simplifiant l'article 9 du décret de 1959, précisant désormais seulement, sans détailler, que les employés de jeux agréés doivent, pendant le travail, porter des vêtements sans poche³².

B-3- Les évolutions postérieures au contrôle URSSAF

L'arrêté, toujours en vigueur, du 14 mai 2007 relatif à la réglementation des jeux dans les casinos a été plusieurs fois modifié de 2008 à 2015, et le décret du 22 décembre 1959 a été codifié, en 2014, aux articles R 321-1 à R 321-39 du code de la sécurité intérieure.

Parmi les obligations ajoutées par les modifications successives de l'arrêté du 14 mai 2007, on peut noter plus particulièrement que :

- désormais, outre les employés de jeux, les employés de vidéoprotection doivent aussi être agréés³³.

- que l'ouverture, la fermeture ou la réinitialisation d'une machine à sous doit être faite en présence du directeur responsable ou d'un membre du comité de direction, et du mécanicien ou de l'employé chargé de l'opération à effectuer pour les casinos de 75 machines à sous au plus (article 68-14).

- en 2011, a été ajouté à l'article 68-27 l'obligation de présence au minimum, pour tout casino où fonctionnent plus de 75 machines à sous d'un membre du comité de direction, d'un caissier, d'un mécanicien chargé des opérations de dépannage

³² formulation reprise à l'identique par l'article R 321-32 du code de la sécurité intérieure

³³ Cf article 15 de l'arrêté de 2007 plusieurs fois modifié, et 8 du décret du 22 décembre 1959 désormais codifié à l'article R 321-31 du CSI

courant avec possibilité que l'un des contrôleurs aux entrées ou le caissier puissent être chargés des opérations courantes d'entretien ou de dépannage à la condition qu'il soient agréés et préalablement formés à ces opérations (article 68-27).

Lors du premier pourvoi (n°13-17.652) l'URSSAF faisait notamment grief à la cour d'appel d'avoir fait, au mépris des dispositions de l'article 2 du code civil, une application pour partie rétroactive de l'arrêté du 14 mai 2007 relatif à la réglementation des jeux dans les casinos, tout en contestant que ce dernier ait, au demeurant, modifié les conditions d'application de la déduction forfaitaire spécifique.

II. Une jurisprudence de la deuxième chambre, non contestée par la doctrine, dans la continuité de la jurisprudence administrative

L'application de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale donne lieu à un contentieux abondant de la deuxième chambre civile de la Cour de cassation et pas moins de 147 arrêts ont été publiés depuis le 1^{er} janvier 2000. Sur ces 147 arrêts, deux seulement concernent la DFS³⁴.

Sur les 38 décisions, publiées ou non, concernant la DFS, seules trois ont été commentées³⁵ par la doctrine.

Si assiette et abattements de cotisations sociales se prêtent à réflexions doctrinales, c'est plutôt sur les choix de politique de sécurité sociale.

Les articles sur la DFS sont simplement descriptifs. Les encyclopédies³⁶ en relatent l'historique et en décrivent le mécanisme sans commentaires particuliers, en reprenant principalement les décisions du Conseil d'Etat de 2004³⁷ annulant tant l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 qui autorisait les employeurs à pratiquer des déductions forfaitaires spécifiques sur l'assiette des cotisations de sécurité sociale dues au titre de l'emploi de salariés relevant de certaines professions visées à l'article 5 de l'annexe IV du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, que les dispositions afférentes de la circulaire d'application du 7 janvier 2003.

³⁴ Civ 2, 9 fev 2017 n°15-20.858, publié au bulletin ; Civ 2, 14 fev 2013, n° 12-13.656, Bull II n° 30

³⁵ "Déduction forfaitaire pour frais professionnels des VRP: l'assiette minimale des cotisations s'apprécie à chaque paye", Lamyline, actualités du droit, 22 fev 2017 ; Charges sociales sur salaires, conditions d'application de la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels - transports routiers- DO actualités n° 8, 23 fev 2017, 9 ; F.J Pansier, "note sous Civ 2, 14 fev 2013", Lextenso, les Cahiers sociaux, 01-03-2013 n° 250 p 100

³⁶ Liaisons sociales Quotidien lamyline, le dossier juridique, n° 39/2016, 29 fev 2016- Avantages en nature et frais professionnels : " Environ une centaine de professions, limitativement énumérées par l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000 (date à laquelle la déduction d'impôt afférente a été supprimée) dont les journalistes, les vrp, les employés du bâtiment, bénéficient d'une déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels (arr du 25 juillet 2005, JO 6 août)"

³⁷ CE, 29 déc. 2004, n° 254529 et n° 254832

Dans le jurisclasseur, Mmes Colbeaux, Millet Ursin et M. Aubry-Durand³⁸ indiquent de façon concise : *“Les déductions forfaitaires s’appliquent ainsi aux seules professions qui bénéficiaient d’une telle déduction en matière fiscale au 21 décembre 2000. La liste de ces professions et le taux de la déduction applicable n’ont pas été modifiés (Circ. DSS/SDFSS/5 B n° 2005-376, 4 août 2005, § 4-1, préc. supra n° 118). Cette liste est interprétée strictement par la Cour de cassation (Civ. 2, 14 févr. 2013, n° 12-13.656 : JurisData n° 2013-002145).”*

Traités et précis sur le droit de la sécurité sociale³⁹ ne développent guère plus la question.

Si peu d’arrêts de la Cour de cassation concernent la DFS, ils sont encore plus rares à traiter de l’application de la DFS au personnel des casinos et de la question de son champ d’application posée par le présent pourvoi.

Parmi ces arrêts, deux⁴⁰ sont relatifs à l’application aux personnels des casinos de la déduction supplémentaire, qui a précédé la DFS. Ils sont de peu d’intérêt pour la question actuellement posée, dès lors que sous l’empire de l’arrêté précité du 26 mai 1975, la Cour de cassation jugeait que la déduction supplémentaire, alors adossée à la déduction supplémentaire fiscale existante, ne s’opérait pas de plein droit en faveur des salariés visés par l’article 5 de l’annexe IV du CGI et que l’employeur devait, pour bénéficier d’une déduction sur l’assiette des cotisations de sécurité sociale égale à la déduction fiscale, établir l’existence d’une décision expresse de l’administration fiscale, prise en fonction de la situation concrète de chaque salarié.

Voir par ex., Civ. 2, 19 janvier 2006, n° 04-30.527 :

“Qu’en statuant ainsi alors que la déduction supplémentaire pour frais professionnels ne s’opère pas de plein droit en faveur des salariés visés par l’article 5 de l’annexe IV du Code général des impôts et que, pour bénéficier d’une déduction égale sur l’assiette des cotisations sociales, l’employeur doit établir l’existence d’une décision expresse de l’administration fiscale, prise en fonction de la situation concrète de chaque salarié, la cour d’appel, qui n’a pas constaté en l’espèce que l’entreprise concernée rapportait cette preuve, a violé les textes susvisés”.

Pour la période postérieure à la suppression de la déduction supplémentaire fiscale où l’article 9 de l’arrêté du 20 décembre 2002, pris sur le fondement de l’article L 242-1 du code de la sécurité sociale, s’est substitué à l’arrêté du 26 mai 1975 pour maintenir en vigueur le mécanisme des déductions supplémentaires sociales pour certaines professions, en gardant toutefois une référence au texte fiscal abrogé⁴¹, six arrêts concernent l’application de la DFS aux employés de casino.

³⁸ fasc 640-7 du Jurisclasseur protection sociale traité -régime général : cotisations de sécurité sociale- assiette: frais professionnels et application de la DFS, avril 2014, n°130

³⁹ Droit de la protection sociale, 7^{ème} édition de M.Morvan, Lexisnexis ; Le droit de la sécurité sociale, 18^{ème} édition, M.Dupeyroux, Borgetto, Laffore, Dalloz ; Droit de la sécurité sociale, 14^{ème} édition, M.Prétot, Dalloz.

⁴⁰ Civ 2, 29 juin 2004, n° 02-31.087, et Civ 2, 23 novembre 2006, n° 05-17.303

⁴¹ dans sa rédaction au 31 décembre 2000.

Prenant acte de la disparition de la déduction fiscale et de ce nouveau texte, la Cour de cassation a jugé qu'il appartenait désormais aux organismes de recouvrement, sous le contrôle du juge du contentieux général, de se prononcer sur le bien-fondé de l'application des dispositions réglementaires en matière sociale et que, pour mettre en oeuvre la DFS, l'employeur devait respecter le champ des professions concernées, déterminé sur la base des interprétations ayant fait l'objet d'une décision de la direction fiscale ou de la direction de la sécurité sociale avant le 1er janvier 2001.

Cf Civ. 2, 17 juin 2010, n° 09-13.022 - 2ème moyen- :

“Et attendu que l'arrêt retient que pour la période postérieure au 1er janvier 2001, les organismes de recouvrement sont seuls compétents pour apprécier si le salarié a droit ou non à la déduction supplémentaire et que l'employeur désireux de mettre en oeuvre cette déduction devait respecter le champ des professions concernées, déterminé sur la base des interprétations ayant fait l'objet d'une décision de la direction fiscale ou de la direction de la sécurité sociale avant le 1er janvier 2001 ; Que de ces seules énonciations, la cour d'appel a exactement déduit que la société n'était pas fondée à appliquer l'abattement supplémentaire de 30 % aux salariés qu'elle considérait comme journalistes ;”.

Pour l'application du nouveau texte aux personnels des casinos et établissements de jeux, la deuxième chambre civile a statué au regard de nombreux paramètres :

- le maintien d'un régime dérogatoire au principe de l'universalité de l'assiette des cotisations en matière sociale, alors même que le régime d'exemption fiscale sur lequel il était fondé était abrogé,
- les modalités particulières du maintien de cet exemption : renvoi par arrêté à un article supprimé d'une annexe du CGI, dans sa version antérieure à sa suppression, lequel comporte une liste de “professions” pouvant bénéficier de l'exemption avec les taux qui leur sont applicables,
- le consensus des organismes de recouvrement, de l'Etat et des casinos pour faire perdurer ce système, même lorsqu'à deux reprises il a perdu tout fondement juridique, leurs critiques portant sur le champ d'application de la dérogation et non sur son existence,
- la doctrine administrative en raison des nombreuses circulaires intervenues sur cette question, invoquées à tour de rôle et en sens contraire, par les URSSAF et par les casinos,
- l'interprétation donnée au texte abrogé, auquel il est renvoyé par l'article 9 de l'arrêté de 2002, par les juridictions administratives qui ont été saisies de cette question.

En effet, le Conseil d'Etat⁴² a statué sur la liste des professions pouvant bénéficier de déductions supplémentaires et sur le champ d'application de cette déduction aux casinos :

- il a considéré⁴³ que l'énumération des professions de l'article 5 de l'annexe IV donnant droit à un avantage supplémentaire était limitative.
- il a approuvé une cour administrative d'appel d'avoir limité le bénéfice de la

⁴² au delà des décisions de 2004, citées en première partie de rapport, annulant l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002, modifié depuis 2005

⁴³ CE, 29 avril 1985, n° 44790

déduction supplémentaire prévue pour les personnels des casinos et cercles supportant des frais de représentation, de veillée ou de double résidence, aux personnes exerçant effectivement leurs activités professionnelles dans les salles dont l'accès est exclusivement réservé aux joueurs, par la motivation suivante :

CE, 21 décembre 1994, n° 110329 : Considérant, d'une part, qu'en vertu de cet article (art 5 annexe IV), la déduction supplémentaire prévue pour les personnels des casinos et cercles supportant des frais de représentation, de veillée ou de double résidence, bénéficie, s'agissant d'une société gérant un casino, aux personnels affectés aux activités de casino, y compris aux services annexes, mais non à l'ensemble du personnel susceptible de supporter lesdits frais ; que c'est, dès lors, à bon droit, et sans restreindre le champ d'application des dispositions susmentionnées du code général des impôts, contrairement à ce que soutient la requérante, que la Cour en a limité le bénéfice aux personnes exerçant effectivement leurs activités professionnelles dans les salles dont l'accès est exclusivement réservé aux joueurs, que leurs fonctions soient liées directement aux jeux ou qu'elles se rattachent aux services annexes réservés aux joueurs ;

Considérant, d'autre part, que si la société invoque l'interprétation administrative énoncée dans une réponse ministérielle du 24 juin 1955 à M. Roubert, sénateur, selon laquelle les dispositions susmentionnées "ne font pas de distinction selon les fonctions exercées par les intéressés et la déduction supplémentaire est applicable, dès lors, à l'égard de tous ceux d'entre eux qui supportent des frais de représentation et de veillée ou des frais de double résidence", la Cour n'a pas, eu égard aux termes de la question posée qui tendait à ce que le bénéfice de cette déduction soit étendu au personnel des casinos et cercles affecté aux services annexes supportant les mêmes sujétions, méconnu les dispositions de l'article L.80 A du livre des procédures fiscales en jugeant que cette réponse ne contenait pas d'interprétation formelle de la notion de membre du personnel des casinos et des cercles qui inclurait des personnes exerçant leurs fonctions hors des salles réservées aux joueurs ; (...)

- il a, enfin, par les décisions précitées du 21 mars 2001⁴⁴ rejetant les requêtes de sociétés tendant à faire déclarer illégale l'instruction fiscale du 30 janvier 1981 restreignant le champ d'application de la déduction supplémentaire pour frais professionnels dont pouvaient bénéficier les casinos, réaffirmé que :

"la déduction supplémentaire prévue par l'article 5 de l'annexe IV au code général des impôts pour les personnels des cercles et casinos supportant des frais de représentation, de veillée ou de double résidence, bénéficie, s'agissant d'une société gérant un casino, aux personnels affectés aux activités de casino, mais non à l'ensemble du personnel susceptible de supporter lesdits frais ; qu'il résulte des dispositions précitées de la loi du 15 juin 1907 et du décret du 22 décembre 1959 que doivent être regardées comme affectées aux activités de casino les personnes exerçant effectivement leur activité dans les locaux spéciaux, distincts et séparés où sont autorisés les jeux mentionnés à l'article 1er de ce décret, que leurs fonctions soient liées directement aux jeux ou qu'elles se rattachent aux services annexes proposés aux joueurs"

Les six arrêts de la Cour de cassation⁴⁵ sur la DFS applicable aux casinos sont postérieurs à ces décisions du Conseil d'Etat, invoquées par les URSSAF dans leurs conclusions.

Ces décisions, qui s'échelonnent entre 2013 et 2016, concernent des contrôles URSSAF avec des redressements de même type portant sur des périodes à peu près similaires, de 2005 à 2006/ 2009. Cette similitude de périodes contrôlées s'explique par l'existence programmée d'une série de contrôles, à laquelle fait référence l'ACOSS dans

⁴⁴ CE, 21 mars 2001, n° 214848 et n° 213111

⁴⁵ les non-admissions et rejets non spécialement motivés, appliquant par définition la jurisprudence de la deuxième chambre ne sont pas ici comptabilisés. Civ 2, 20 déc 2012 n°11-27.655 et n°11-27.656 ; 14 mars 2013 n°12-13.868 et n°12-13.246 ; 17 sept 2015 n° 14-22.431 ; 5 nov 2015 n° 14-23.591 ; 17 déc 2015 n° 14-26.407 ; 31 mars 2016 n° 15-11.313

sa lettre du 20 janvier 2011 au président du syndicat des casinos, où elle mentionne les “constats effectués par les différentes équipes d’inspecteurs mobilisés sur le dernier contrôle concerté des casinos”.

Ces six arrêts sont présentés dans un ordre chronologique. Les arrêts numérotés 1 et 5 sont relatifs à une même procédure⁴⁶ qui, comme l’affaire du casino de Montrond les Bains, a fait l’objet de deux pourvois :

1. Civ 2, 19 sept 2013 n° 12-22.736⁴⁷ période 2005- 2007

Vu les articles L. 242-1 du code de la sécurité sociale, 9 de l’arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale dans sa rédaction issue de l’arrêté du 25 juillet 2005, ensemble l’article 5 de l’annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000 ;

Attendu qu’il résulte de ce dernier texte que bénéficiaient de la déduction supplémentaire prévue par le second les personnels des casinos exerçant effectivement leur activité dans les locaux spéciaux, distincts et séparés où sont autorisés les jeux mentionnés à l’article 1er du décret du 22 décembre 1959, que leurs fonctions soient liées directement aux jeux ou qu’elles se rattachent aux services annexes proposés aux joueurs ; (...)

Attendu que pour annuler la contrainte en ce qu’elle concerne la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels appliquée aux membres du comité de direction, techniciens de machines à sous, physionomistes et contrôleurs aux entrées chargés de la sécurité, l’arrêt retient que l’ACOSS, dans une lettre du 20 janvier 2011 adressée au président du syndicat des casinos modernes de France, considère que le fait que les personnels des casinos employés aux jeux (contrôleurs aux entrées/physionomistes, techniciens de maintenance et mécaniciens des machines à sous) ainsi que les membres du comité de direction ne soient pas exclusivement affectés aux salles de jeux ou aux services annexes réservés aux joueurs est devenu sans incidence en raison de l’évolution de la réglementation sur les jeux ; que par ailleurs, il résulte de la circulaire de la direction de la sécurité sociale n° 2005-385 du 19 août 2005 que la seule appartenance à l’une des professions visées à l’article 5 de l’annexe IV du Code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, suffit à permettre le bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique ; que les personnels concernés ont exposé des frais de représentation et de veillée ;

Qu’en statuant ainsi, alors que la disposition de la circulaire du 19 août 2005 citée par la cour d’appel ne présente pas de caractère impératif et que la lettre du 20 janvier 2011 ne constitue qu’une simple tolérance administrative pour l’avenir, de sorte que la déduction forfaitaire spécifique ne pouvait être appliquée à ces personnels, la cour d’appel a violé les textes susvisés ;

2. Civ 2, 7 nov 2013 n° 12-25.510⁴⁸ période 2005- 2006

Vu les articles L. 242-1 du code de la sécurité sociale et 9 de l’arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels ;

Attendu que pour annuler le redressement portant sur les sommes correspondant aux déductions forfaitaires spécifiques appliquées aux personnels non affectés aux salles de jeux ou aux services annexes proposés aux joueurs, l’arrêt retient que selon l’article 9 de l’arrêté du 20 décembre 2002 modifié par l’arrêté du 25 juillet 2005, les professions prévues à l’article 5 de l’annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, qui comportent des frais dont le montant est notoirement supérieur à celui résultant du dispositif prévu aux articles 3 à 8 du

⁴⁶ 19 sept 2013 n° 12-22.736 ; 10 mars 2016 n° 15-12.301

⁴⁷ les visas, chapeaux et chapeaux intérieurs sont soulignés par la rédactrice

⁴⁸ N.B : Bien que ce dossier ait fait l’objet d’un second pourvoi sur renvoi après cassation, celui-ci n’est pas ici étudié, l’arrêt rendu concernant un rejet du 1^{er} moyen dans la mesure où l’arrêt rendu sur ce second pourvoi (Civ 2, 11 fév 2016 n° 14-25.291), rectifie l’arrêt attaqué sur une erreur matérielle et dit n’y avoir à statuer sur le second moyen annexé relatif à la déduction forfaitaire spécifique, qui n’est manifestement pas de nature à entraîner la cassation

même arrêté, peuvent bénéficier d'une déduction forfaitaire spécifique, cette déduction étant limitée à 7 600 euros par année civile et calculée selon les taux prévus à l'article 5 de l'annexe IV du même code ; qu'au regard de l'article 5 de cette annexe, font partie de la liste des professionnels bénéficiant de la déduction forfaitaire spécifique les personnels de casinos et de cercles supportant des frais de représentation et de veillée, ou des frais de double résidence ou supportant à la fois des frais de représentation et de veillée et des frais de double résidence ; qu'une partie du personnel concerné par le redressement, étant en relation avec la clientèle des joueurs dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions, pouvaient bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique, alors même qu'ils ne seraient pas exclusivement affectés aux salles de jeux ainsi qu'aux services annexes réservés aux joueurs, à la condition toutefois de supporter des frais de représentation et de veillée ; qu'il n'était pas contesté par l'URSSAF que ces personnels avaient exposé pendant la période litigieuse des frais de représentation et de veillée ; Qu'en statuant ainsi, alors que les personnels des casinos et cercles autorisés par l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, à pratiquer une déduction forfaitaire spécifique sont ceux exerçant effectivement leur activité dans les locaux spéciaux, distincts et séparés où sont autorisés les jeux mentionnés à l'article 1er du décret du 22 décembre 1959, que leurs fonctions soient liées directement aux jeux ou qu'elles se rattachent aux services annexes proposés aux joueurs, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

3. Civ 2, 19 déc 2013 n° 12-28.941 période 2007-2009

Vu les articles L. 242-1 du code de la sécurité sociale , 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 dans sa rédaction issue de l'arrêté du 25 juillet 2005, et 5 de l'annexe IV du code général des impôts ; (...)

Attendu que, pour annuler le redressement, l'arrêt retient (...) que les membres du comité de direction, le directeur des jeux, les contrôleurs aux entrées, les assistants de clientèle, les contrôleurs de sécurité, les techniciens de maintenance (personnes pour lesquelles le redressement a été opéré) sont à des titres divers en contact avec la clientèle et doivent être présents pendant les heures de fonctionnement des jeux, de sorte qu'ils supportent des frais de représentation et de veillée et/ou de double résidence ouvrant droit au bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique ;

Qu'en statuant ainsi alors qu'en vertu de la doctrine fiscale, la déduction forfaitaire spécifique prévue pour les personnels des casinos et cercles supportant des frais de représentation et de veillée ou de double résidence, bénéficie, s'agissant d'une société gérant un casino, aux personnels affectés aux activités de casino, y compris les services annexes, mais non à l'ensemble du personnel susceptible de supporter lesdits frais, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

4. Civ 2, 28 mai 2014 n° 13-17.652 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2007

Casino de Montrond- les- Bains

Vu les articles L. 242-1 du code de la sécurité sociale , 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 dans sa rédaction issue de l'arrêté du 25 juillet 2005, et 5 de l'annexe IV du code général des impôts, ensemble l'article 12 du code de procédure civile ;

(...) Attendu que, pour annuler le redressement, l'arrêt énonce (...); qu'il en déduit que la déduction forfaitaire spécifique ne peut être restreinte aux seuls membres du personnel des casinos exerçant leur activité dans des lieux auxquels l'accès du public est subordonné à certaines conditions, mais bénéficie au personnel des casinos supportant des frais de représentation, de veillée ou de double résidence ;

Qu'en statuant ainsi, alors, d'une part, que l'annulation par le Conseil d'Etat statuant au contentieux 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 a privé de fondement juridique cette pratique jusqu'à l'entrée en vigueur de l'arrêté du 25 juillet 2005, et que, pour la période antérieure à la publication de ce dernier, cette déduction, instituée par une circulaire dépourvue de valeur réglementaire, résultait d'une simple tolérance administrative dont les conditions d'application relevaient de l'appréciation exclusive de l'organisme de recouvrement, d'autre part, qu'en vertu de la doctrine fiscale, la déduction forfaitaire spécifique prévue, pour la période postérieure à la publication de l'arrêté du 25 juillet 2005, pour les personnels des casinos et cercles supportant des frais de représentation et de veillée ou de double résidence, bénéficie

aux personnels affectés aux activités de casino , y compris les services annexes, mais non à l'ensemble du personnel susceptible de supporter lesdits frais, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

5. Civ 2, 10 mars 2016 n° 15-12.301 période 2005- 2007 (2^{ème} pourvoi)

Sur le moyen unique du pourvoi incident (société) :

Attendu que la société fait grief à l'arrêt d'avoir validé la contrainte litigieuse en ce qu'elle concernait les sommes réclamées au titre du redressement afférentes aux voituriers, contrôleurs d'identité, agents de sécurité et physionomistes (...):

Mais attendu que les personnels des casinos et cercles autorisés par l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, à pratiquer une déduction forfaitaire spécifique sont ceux exerçant effectivement leur activité dans les locaux spéciaux distincts et séparés où sont autorisés les jeux mentionnés à l'article 1er du décret n° 59-1489 du 22 décembre 1959, que leurs fonctions soient liées directement aux jeux ou qu'elles se rattachent aux services annexes proposés aux joueurs ;

Et attendu que l'arrêt relève que les voituriers, les contrôleurs d'identité, les agents de sécurité et les physionomistes n'exercent pas leur activité dans les salles de jeux et que celle-ci est destinée à assurer la sécurité et le confort de l'ensemble de la clientèle et n'est donc pas réservée aux joueurs ;

Que de ces constatations procédant de son pouvoir souverain d'appréciation des éléments de fait et de preuve débattus devant elle, la cour d'appel a exactement déduit que les personnels en cause ne pouvaient pas bénéficier de la déduction supplémentaire pour frais professionnels, de sorte que le redressement devait être confirmé, (...)

Mais sur le moyen unique du pourvoi principal (Urssaf) :

Vu les articles L. 242-1 du code de la sécurité sociale , 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale dans sa rédaction issue de l'arrêté du 25 juillet 2005, ensemble l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000 ;

Attendu qu'il résulte de ce dernier texte que bénéficient de la déduction supplémentaire prévue par le deuxième les personnels des casinos exerçant leur activité dans les locaux spéciaux, distincts et séparés où sont autorisés les jeux mentionnés à l'article 1er du décret n° 59-1489 du 22 décembre 1959 modifié, que leurs fonctions soient liées directement aux jeux ou qu'elles se rattachent aux services annexes proposés aux joueurs ;

Attendu que pour annuler le redressement portant sur les sommes correspondant aux déductions forfaitaires spécifiques appliquées aux membres du comité de direction et aux techniciens des machines à sous, l'arrêt retient, pour les premiers, que la réglementation des jeux leur impartit la mission de s'occuper de l'exploitation des jeux et des recettes, de donner des ordres au personnel des salles de jeux et obligent le directeur responsable à être présent dans l'établissement pendant les heures de fonctionnement des jeux, et qu'en l'absence de celui-ci, un membre du comité de direction doit le remplacer ; **pour les seconds**, qu'ils assurent la maintenance des machines et procèdent à leur réparation, qu'ils exercent une activité concernant uniquement les utilisateurs des machines à sous et donc les joueurs, qu'ils sont donc bien affectés à un service annexe réservé aux joueurs ;

Qu'en statuant ainsi, alors que les salariés intéressés n'exerçaient pas leurs fonctions dans les conditions fixées par les textes précités, la cour d'appel a violé ceux-ci ;

6. Civ 2, 10 mars 2016 n° 15-11.411 période 2005- 2006

Mais attendu que pour la période postérieure à la publication de l'arrêté du 25 juillet 2005 modifiant l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour les cotisations de sécurité sociale, la déduction forfaitaire spécifique prévue pour les personnels des casinos et cercles supportant des frais de représentation et de veillée ou de double résidence, bénéficie aux personnels affectés aux activités de casino, y compris les services annexes, mais non à l'ensemble du personnel susceptible de supporter lesdits frais ;

Et attendu que l'arrêt relève que **les contrôleurs aux entrées ainsi que le responsable sécurité et son adjoint** n'exercent pas uniquement dans les salles de jeux, et leur activité consiste à contrôler l'identité et assurer la sécurité de l'ensemble de la clientèle, même non joueuse ; que de

même, **les surveillants vidéo et leur chef** exercent leur activité dans un local sécurisé qui n'est pas ouvert à la clientèle et concerne l'ensemble des clients du casino ; **que les agents d'entretien**, même s'ils peuvent être amenés à travailler par intermittence dans les espaces réservés aux jeux, effectuent de même leur mission au service de l'ensemble des personnes fréquentant l'établissement ; **que le responsable des coffres** exerce une activité technique de surveillance au niveau des caisses et des coffres et n'assure donc pas une activité annexe réservée aux joueurs ;
 Que de ces constatations et énonciations, procédant de son appréciation souveraine des éléments de fait et de preuve soumis aux débats, la cour d'appel a pu décider que les personnels concernés n'étant pas affectés aux activités de casino , y compris les services annexes, ils ne pouvaient bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique ;”.

La lecture de ces décisions appelle un certain nombre d'observations :

- le deuxième pourvoi n° 15-12.301 ne concerne pas une rébellion de la cour d'appel de renvoi, en l'occurrence la cour d'appel de Lyon, laquelle a appliqué la jurisprudence de la deuxième chambre civile, mais sans aller jusqu'au terme de celle-ci, comme en témoignent le rejet du pourvoi incident de la société exploitant le casino et la cassation sur le moyen unique de l'URSSAF.

- la cour d'appel de Lyon, par un arrêt postérieur au renvoi après cassation à cette même cour du dossier du casino de Montrond les Bains a appliqué la jurisprudence aujourd'hui contestée⁴⁹.

- des cours d'appel ont anticipé la tolérance administrative pour l'avenir résultant de la lettre de l'ACOSS de 2011,

- la deuxième chambre civile a fait application de la jurisprudence traditionnelle de la Cour de cassation sur la valeur des circulaires. En effet, selon cette jurisprudence⁵⁰, sans cesse réaffirmée, les circulaires ministérielles sont dépourvues de valeur normative et n'obligent que les fonctionnaires et agents auxquels elles sont destinées. La jurisprudence administrative est plus nuancée. M.Chapus⁵¹, dans son ouvrage consacré au droit du contentieux administratif souligne cette différence d'appréciation entre les deux ordres de juridiction. Le Conseil d'Etat ne reconnaît aucune valeur normative à la circulaire purement interprétative ne posant aucune règle nouvelle. En revanche, sous réserve de la compétence de l'autorité signataire de l'acte et du respect des normes supérieures, les dispositions impératives d'une circulaire, c'est à dire celles qui fixent dans le silence des textes une règle nouvelle ou qui donnent une interprétation du droit existant qu'elles prescrivent d'appliquer, ont valeur d'une règle de

⁴⁹ cf arrêt de rejet Civ 2, 10 mars 2016, n°15-11.411

⁵⁰ Com., 9 juillet 1987, n° 89-12.826, Bull. IV n° 457; Soc. 14 mars 1996 N° 94-13.118 Bull V n°97 ; Civ 2, 16 sept 2003 n° 02-30.658 Bull II n° 270 ; Civ. 2, 18 fév 2010 n° 09-12.206, Bull II n°38, Civ 2, 19 juin 2014, n° 13-16.576

⁵¹ 13^{ème} édition, n° 650 “On peut enfin noter que, pour les tribunaux judiciaires, les circulaires sont indistinctement des mesures intérieures à l'administration, simplement susceptibles d'aider à l'interprétation de la loi. Ce qui épargne à ces tribunaux des analyses délicates”

droit et peuvent être déférées au juge de l'excès de pouvoir (actes faisant grief)⁵². Dans ce cas, la circulaire peut toutefois être déclarée inopposable si elle n'a pas été publiée au Journal officiel, comme cela a été le cas dans les deux arrêts précités du 21 mars 2001⁵³ par lesquels le Conseil d'Etat a déclaré inopposable aux deux sociétés de casinos la circulaire, qu'elle a estimé réglementaire, du 30 janvier 1981 5 F-13-81, qui réservait le bénéfice de la déduction supplémentaire en matière fiscale aux personnels supportant des frais de représentation, de veillée, ou de double résidence exerçant leur activité professionnelle dans les salles exclusivement ouvertes aux possesseurs d'une carte d'entrée dans le casino, faute d'avoir fait l'objet d'une publication au journal officiel.

- la deuxième chambre civile a fait sienne l'interprétation par le Conseil d'Etat de l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction antérieure au 31 décembre 2000, auquel renvoie l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 modifié.

- deux des arrêts de cassation⁵⁴, dont celui relatif à Montrond les Bains, font référence à la doctrine fiscale, laquelle n'est plus mentionnée dans le dernier arrêt de la Cour de cassation. Cette référence s'inscrit dans la continuité d'un arrêt du 17 juin 2010 de la chambre qui, pour la période postérieure au 1er janvier 2001, a jugé que le champ des professions concernées par la DFS devait être déterminé par les organismes de recouvrement sur la base des interprétations ayant fait l'objet, avant cette date, d'une décision de la direction fiscale ou de la direction de la sécurité sociale :

- Cf Civ. 2, 17 juin 2010, n° 09-13.022 : « Et attendu que l'arrêt retient que pour la période postérieure au 1er janvier 2001, les organismes de recouvrement sont seuls compétents pour apprécier si le salarié a droit ou non à la déduction supplémentaire et que l'employeur désireux de mettre en oeuvre cette déduction devait respecter le champ des professions concernées, déterminé sur la base des interprétations ayant fait l'objet d'une décision de la direction fiscale ou de la direction de la sécurité sociale avant le 1er janvier 2001 ».

La position de la 2^{ème} chambre est claire sur l'application de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002, dans sa version en vigueur à compter de 2005, au delà de la référence à la doctrine fiscale faite dans le présent litige : la DFS prévue pour les personnels des casinos supportant des frais de représentation et de veillée ou de double résidence, bénéficie aux personnels affectés aux activités de casino, étant entendus comme ceux exerçant effectivement leur activité dans des locaux distincts et séparés où sont autorisés les jeux, y compris les services annexes, mais non à l'ensemble du personnel susceptible de supporter lesdits frais.

III. une rébellion fondée sur l'évolution des casinos et sur un arrêt

⁵² CE ass., 29 janvier 1954, Institution Notre-Dame du Kreisker, Rec. 64 ; CE sect., 18 décembre 2002, n° 203618, Mme Duvignères, Rec. 463

⁵³ CE 21 mars 2001, n° 214848 et 213311

⁵⁴ Civ 2, 19 déc 2013 n° 12-28.941 et 28 mai 2014, n°13-17.652

récent de la deuxième chambre

La cour d'appel de Lyon fonde principalement son argumentation sur le caractère obsolète et inopérant de la référence à une doctrine fiscale, qu'elle estime révolue.

Elle écarte, d'abord, la référence faite au code général des impôts, comme simple séquelle d'une époque antérieure où la déduction supplémentaire en matière sociale était couplée à la défunte déduction supplémentaire fiscale.

Elle bannit, ensuite, la référence à la doctrine fiscale, validée par la jurisprudence du Conseil d'Etat, pour concerner une période datée et révolue du fonctionnement des casinos, alors que l'évolution de la réglementation des jeux a *"fondamentalement"* modifié les conditions d'exercice de leur métier par les employés de casinos et périmé une interprétation qui n'a pu, de par la suppression de l'avantage fiscal, évoluer.

Elle met, enfin, en exergue une divergence de la chambre :

- entre l'arrêt de cassation (Civ 2, 28 mai 2014 n° 13-17.652) qui énonce: *"qu'en vertu de la doctrine fiscale, la déduction forfaitaire spécifique prévue, pour la période postérieure à la publication de l'arrêté du 25 juillet 2005, pour les personnels des casinos et cercles supportant des frais de représentation et de veillée ou de double résidence, bénéficie aux personnels affectés aux activités de casino, y compris les services annexes, mais non à l'ensemble du personnel susceptible de supporter lesdits frais, la cour d'appel a violé les textes susvisés"* ,

- et la décision qu'elle cite du 13 février 2014 (Civ 2, 13 fev 2014 n°13-11.630) : *"Mais attendu que l'arrêt relève, d'une part, que la doctrine sociale ou la doctrine fiscale contenues dans des circulaires dépourvues de valeur réglementaire ne saurait ajouter des conditions à l'octroi d'avantages résultant de normes supérieures, d'autre part, que l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 dans sa rédaction applicable en la cause, se borne à faire référence aux professions et aux taux prévus à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, ce qui n'implique pas qu'il soit fait application d'une doctrine fiscale qui a par le passé limité le champ d'application de ces dispositions; que c'est à tort que le redressement fait application d'une condition supplémentaire tenant au kilométrage accompli quotidiennement par les deux salariés ; Que la cour d'appel a ,par ces seuls motifs, légalement justifié sa décision ;"*.

Par une lecture, qu'elle veut moderne, des seuls textes applicables en matière de sécurité sociale, appréciés en l'état de la réglementation des jeux à l'époque du redressement, elle considère que peuvent désormais bénéficier de la DFS tous les employés du casino qui justifient supporter des frais de représentation, de veillée ou de double résidence.

Sa motivation est reproduite ci-dessous :

" Par application des premier et troisième alinéas de l'article L242-1 du code de la sécurité sociale, tout avantage en nature ou en espèces attribué en contrepartie ou à l'occasion du travail doit être soumis à

cotisation sociale et il ne peut être opéré sur la rémunération de déduction au titre des frais professionnels que dans les conditions et limites fixées par un arrêté interministériel.

Le législateur a toutefois accordé à certaines professions, présumées engager des frais plus importants que des salariés ordinaires, une déduction forfaitaire spécifique sur l'assiette des cotisations sociales.

Ainsi l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale dispose (dans sa rédaction issue de l'arrêté du 25 juillet 2005, seule applicable à la période ici litigieuse, qui ne porte que sur les années 2006 et 2007) que :

“Les professions prévues à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, qui comportent des frais dont le montant est notoirement supérieur à celui résultant du dispositif prévu aux articles précédents peuvent bénéficier d'une déduction forfaitaire spécifique Cette déduction est dans la limite de 7600 euros par année civile, calculée selon les taux prévus à l'article 5 de l'annexe IV du code précité

L'employeur peut opter pour la déduction forfaitaire spécifique lorsqu'une convention ou un accord collectif du travail l'a explicitement prévu ou lorsque le comité d'entreprise ou les délégués du personnel ont donné leur accord.”

Parmi les professions prévue par l'article 5 de l'annexe IV précitée figurent en particulier les personnels suivants

“Casinos et cercles

- Personnel supportant des frais de représentation et de veillée 8 %
- Personnel supportant des frais de double résidence 12 %
- Personnel supportant à la fois des frais de représentation et de veillée et des frais de double résidence 20 %“

Cette référence au code général des impôts et à la réglementation fiscale s'explique par le fait qu'au départ cette déduction supplémentaire était calquée sur la déduction forfaitaire spécifique accordée en matière fiscale dont bénéficiait alors ces mêmes professions. Cette déduction a été supprimée au plan fiscal en décembre 2000 mais subsiste encore à ce jour en matière de cotisations sociales.

La question posée par le présent litige est celle de savoir si, comme le soutient la SAS Casino de Montrond les Bains, tous les salariés de cette entreprise de casino peuvent bénéficier de cette déduction supplémentaire pour frais professionnels dès lors qu'ils justifient exposer de tels frais, ou si celle-ci est, comme le soutient l'URSSAF de la Loire, limitée aux salariés dont les fonctions sont liées directement aux jeux, ou se rattachent aux services annexes réservés aux joueurs.

Cette formulation se réfère directement à la doctrine énoncée par les circulaires des services fiscaux et validée par la jurisprudence du Conseil d'Etat, qui en son temps considérait que pouvaient bénéficier de cette déduction fiscale les personnels “affectés aux activités de casino, y compris les services annexes, mais non à l'ensemble des employés susceptibles d'exposer des frais de représentation, de veillée ou de double résidence ,et que le bénéfice devait donc en être limité “aux personnes exerçant effectivement leurs activités professionnelles dans les salles dont l'accès est exclusivement réservé aux joueurs, que leurs fonctions soient liées directement aux jeux ou qu'elles se rattachent aux services annexes réservés aux joueurs” (arrêt CE du 21 décembre 1994).

Cette interprétation du texte de l'article 5 de l'annexe IV au code général des impôts se référait ainsi directement au fait qu'à l'époque les jeux se trouvaient dans des salles réservées qui n'étaient accessibles qu'aux joueurs et après paiement par ceux-ci d'un droit de timbre.

Or ce droit de timbre a été supprimé par la loi de finance rectificative du 30 décembre 2005, et les salles réservées aux joueurs ont été supprimés par le décret n° 2006-1 595 du 13 décembre 2006, complété par l'arrêté du 14 mai 2007 relatif à la réglementation des jeux dans les casinos, qui dispose en son article 21 que :

“Dans les locaux où l'accès au public est libre, aucun jeu d'argent ne pourra être exploité.

Tous les jeux autorisés peuvent être exploités dans une ou plusieurs salles de l'établissement à la seule condition que l'identité de toutes les personnes ayant pénétré dans cette ou ces salles ait été vérifié au préalable”

Cette nouvelle organisation des casinos et la suppression corrélative des salles réservées aux jeux a fondamentalement modifié les conditions d'exercice de leur métier par les employés de casinos et a rendu complètement obsolète l'interprétation donnée du texte litigieux par la doctrine fiscale, celle-ci n'ayant bien évidemment pas pu évoluer puisqu'elle concernait un avantage fiscal supprimé depuis plusieurs années lors de cette réforme des casinos.

Quoi qu'il en soit, la doctrine sociale ou la doctrine fiscale, contenues dans des circulaires dépourvues de

valeur réglementaire, ne saurait ajouter des conditions à l'octroi d'avantages résultant de normes supérieures.

L'article 9 précité de l'arrêté du 20 décembre 2002, dans sa rédaction applicable en la cause, se borne à faire référence aux professions et aux taux prévus à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, ce qui n'implique pas qu'il soit fait application d'une doctrine fiscale qui a par le passé limité le champ d'application de ces dispositions (Cass civ 2, pourvoi n°13-11.630).

Peuvent donc bénéficier de cette déduction tous les employés du casino qui justifient supporter des frais de représentation, de veillée ou de double résidence (...).

La position de la cour d'appel de renvoi se résume donc à une lecture de la DFS, débarrassée de ses scories historiques, sur la seule base des textes en vigueur lors du contrôle.

L'examen des décisions rendues en la matière par les cours d'appel de 2015, à 2017, définitives ou frappées de pourvois encourus, ne conforte pas la rébellion. Il démontre une application de la jurisprudence de la Cour de cassation, parfois exprimée différemment et qui, pour autant, n'aboutit pas toujours concrètement aux mêmes conclusions quant aux catégories de personnels de casinos pouvant, au regard des pièces produites, entrer dans le champ de la DFS.

Des distinctions apparaissent aussi sur le point de savoir si les personnels doivent, pour pouvoir bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique, avoir des fonctions exclusivement ou non liées aux jeux ou se rattachant exclusivement ou non aux services annexes proposés aux joueurs.

IV. ÉLÉMENTS DE SOLUTION

A. Sur la question de principe du champ d'application de la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels au personnel des casinos

1. Deux thèses sont donc en présence :

- En vertu de la doctrine fiscale, la deuxième chambre civile a limité le bénéfice de la DFS prévue pour les personnels supportant des frais de représentation et de veillée ou de double résidence, aux personnels affectés aux "*activités de casino*", étant entendu comme les personnels exerçant effectivement leur activité dans des locaux distincts et séparés où sont autorisés les jeux, y compris les services annexes.

- la cour d'appel de Lyon l'étend à "*tous les employés du casino*" qui justifient supporter des frais de représentation, de veillée ou de double résidence, en considérant que l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002, tel que modifié par l'arrêté du 25 juillet 2005, se borne à faire référence aux professions et aux taux prévus à l'article 5 de l'annexe IV du CGI.

2. Le recours à la doctrine fiscale, invoquée par la Cour de cassation et rejetée par la cour de renvoi est-il désuet ?

La réponse à cette question est plus nuancée que celle donnée par la cour

d'appel de Lyon.

Comme le relève M. Dupeyroux⁵⁵, le droit de la sécurité sociale subit l'attraction du droit fiscal. Ainsi, de nombreuses solutions légales, réglementaires, jurisprudentielles ou même des pratiques relatives à l'assiette des cotisations et aux frais professionnels sont le fruit d'une référence directe aux solutions du droit fiscal ou s'en inspirent plus ou moins. Cela s'avère d'autant plus normal que les prélèvements fiscaux et sociaux présentent des similitudes de base, leur caractère obligatoire et leur affectation à des dépenses de services publics, et sont d'ailleurs réunis dans la notion économique de prélèvements obligatoires et dans la notion juridique de charges publiques.

A l'époque ancienne où la déduction supplémentaire sociale était adossée à la déduction supplémentaire fiscale, la chambre sociale⁵⁶ a limité le recours à la doctrine fiscale en retenant qu'en l'absence de référence générale des textes de sécurité sociale aux textes fiscaux, et faute de dispositions particulières d'assimilation, l'exonération fiscale dont bénéficieraient les subventions à fonds perdus accordées par un employeur à ses salariés au titre de l'aide à la construction ne saurait être appliquée aux cotisations de sécurité sociale se rapportant à ces subventions.

Certes, dans le présent pourvoi un renvoi aux textes fiscaux existe bien, l'article 9, modifié, de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale renvoyant expressément à un article d'une annexe du code général des impôts.

Toutefois il ne s'agit que d'un renvoi à un article qui a cessé de recevoir application, en matière fiscale, à compter de l'année 2001, de par la suppression par la loi de finances pour 1997 du troisième alinéa du 3° de l'article 83 du CGI qui y renvoyait. Cette suppression de la déduction supplémentaire pour frais professionnels en matière fiscale a eu pour effet de rendre caduque la doctrine fiscale qui y était relative. De la même façon, le Conseil d'Etat⁵⁷ juge, d'une part, qu'un changement de législation a pour effet de rendre périmée l'interprétation donnée par l'administration de la loi antérieure dès l'entrée en vigueur de la loi nouvelle et, d'autre part, qu'en rendant inapplicable pour le passé la loi précédemment en vigueur, la loi rétroactive rend caduque la doctrine se rapportant à la loi antérieure

Par ailleurs, même s'il subit l'attraction du droit fiscal, le droit du prélèvement social est un droit autonome⁵⁸ et la deuxième chambre civile⁵⁹ a dès lors jugé que ne s'impose pas à une cour d'appel la qualification, retenue par l'administration fiscale, de sommes soumises à cotisations par le droit social.

⁵⁵ Précis de droit de la sécurité sociale - 18^{ème} édition p 299

⁵⁶ Soc. 14 mai 1975, n° 73-13.204, Bull V n° 260

⁵⁷ CE, 15 mai 1992 n° 71854 ; CE 30 juin 1982 n° 33818

⁵⁸ Lamy règles fiscales et sociales n° 352 ; X.Prétôt, Mémento de droit de la sécurité sociale

⁵⁹ Civ 2, 14 sept 2006, n°05-12.464

Illustrant ce mélange d'attraction et d'autonomie, la référence à la doctrine fiscale⁶⁰ paraît cantonnée dans la jurisprudence de la deuxième chambre, au delà des casinos, à l'application de la DFS :

- soit, pour en octroyer le bénéfice aux ouvriers de nettoyages de locaux, car ce n'est que par application de la doctrine fiscale, qui les assimilait aux ouvriers du bâtiment, visés par la liste de l'article 5 de l'annexe IV du CGI, que le bénéfice de la DFS continue de leur être applicable⁶¹.

- soit, pour l'écarter dès lors qu'elle impose aux chauffeurs routiers, figurant dans la liste de l'article 5 de l'annexe IV du CGI, une condition supplémentaire tenant au kilométrage quotidien accompli. Or c'est précisément la motivation de cet arrêt⁶², que la cour d'appel de renvoi a utilisé pour contester le recours à la doctrine sociale.

3. Le recours à la doctrine fiscale est il daté ?

Il est évident que la disparition, il y a plus de 16 ans, du texte fiscal, a figé la doctrine fiscale à un mode de fonctionnement qui n'est plus aujourd'hui celui des casinos. Or une réelle interdépendance existait entre doctrine fiscale et réglementation des jeux de hasard, ainsi que l'illustre la lecture d'un extrait de la décision précitée du Conseil d'Etat du 21 mars 2001⁶³ :

*“Considérant qu'aux termes de l'article 14 du décret précité du 22 décembre 1959 portant réglementation des jeux dans les casinos des stations balnéaires, thermales et climatiques, dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur du décret susvisé n° 87-684 du 20 août 1987 : "L'accès des salles de jeux doit être subordonné à la délivrance d'une carte d'admission ..." ; qu'aux termes du même article, dans sa rédaction issue du décret susvisé du 20 août 1987, applicable aux faits de l'espèce : "L'accès des salles de jeux où sont exploités simultanément la boule, le vingt-trois et les appareils automatiques mentionnés au d) de l'article 1er, ou deux de ces jeux seulement, et l'accès des salles où ne sont exploités que ces "appareils" sont subordonnés à la délivrance d'un ticket ou à la mise en oeuvre de tout autre moyen, payant ou non, permettant de contrôler le nombre de personnes entrées. L'accès des autres salles de jeux est subordonné à la délivrance d'une carte d'admission (...)" ; **qu'ainsi, le décret du 20 août 1987 a eu pour effet de permettre l'accès sans carte d'admission aux locaux où sont exploités certains des jeux mentionnés à l'article 1er du décret du 22 décembre 1959 ; que, par suite, en continuant à réserver le bénéfice de la déduction supplémentaire pour frais professionnels aux employés de casino travaillant dans une salle exclusivement ouverte aux titulaires d'une carte d'admission, alors que certains personnels affectés à des activités de casino exercent leur profession dans des locaux désormais accessibles sans cette carte, l'instruction fiscale du 30 janvier 1981 ne s'est pas bornée à donner une interprétation de la réglementation applicable, mais a limité la portée de l'article 5 de l'annexe IV au code général des impôts ; qu'elle présente un caractère réglementaire en tant que, à compter de l'entrée en vigueur du décret du 20 août 1987, elle exclut du bénéfice de la déduction supplémentaire pour frais professionnels certains des personnels de casino exerçant leur activité dans des salles où sont pratiqués les jeux énumérés à l'article 1er du décret du 22 décembre 1959 modifié”.***

Et, postérieurement à cette première évolution la réglementation des casinos a

⁶⁰ lettre ministérielle de 1972

⁶¹ Civ 2, 6 octobre 2016 n° 15-25.435 ; Civ 2, 20 janvier 2012 n°10-26.092 (ouvriers de nettoyage de locaux)

⁶² Civ 2, 13 février 2014 n° 13-11.630.

⁶³ CE 21 mars 2001 société Europe 92, sur renvoi préjudiciel du TASS de la légalité d'une instruction fiscale

continué à s'assouplir. Désormais plus de séparation des salles de jeux de hasard entre salles de jeux traditionnels, à accès réservé, et salles de machine à sous, d'accès libre. Depuis mai 2006, les salles à accès réservé aux titulaires d'une carte spéciale d'admission soumise à droit de timbre ont disparu avec la suppression du droit de timbre. Les salles de jeux de hasard peuvent, depuis, être mixtes et comporter jeux traditionnels et machines à sous.

Toutefois, si n'importe quel client des sociétés exploitant des casinos peut pénétrer librement dans toutes les salles de loisirs ou de spectacles de ces sociétés : spas, restaurants, piscines, thalasso, cinémas..., les joueurs ne peuvent accéder aux salles de jeux qu'après un contrôle d'identité notamment destiné à écarter, pour éviter toute addiction, mineurs et interdits de jeux. Conformément à l'article 21 de l'arrêté du 14 mai 2007, aucun jeu d'argent ne peut être exploité dans les locaux où l'accès du public est libre.

Il n'en demeure pas moins que si la topographie des casinos a changé, le principe est toujours le même, celui d'un contrôle à l'entrée de l'enceinte des jeux, seule la variété de jeux autorisés à être exploités dans cette enceinte ayant changé.

4. La véritable question, au-delà de la question de la doctrine fiscale, est donc celle de la pertinence actuelle de la jurisprudence.

Or, pour apprécier cette pertinence, il faut certes, comme la cour d'appel, en revenir aux textes mais aussi, comme la deuxième chambre, aux fondamentaux qui sous tendent le droit de la sécurité sociale.

4.a : Bref rappel des textes applicables :

L'alinéa 3 de l'article L 241-1 du code de la sécurité sociale renvoie à l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002, modifié, le soin de définir les conditions et limites dans lesquelles les frais professionnels peuvent être déduits de l'assiette des cotisations sociales. Ledit article 9 dispose, par renvoi à l'article du CGI, qui ne trouve plus application en matière fiscale, que : *«Les professions, prévues à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, qui comportent des frais dont le montant est notoirement supérieur à celui résultant du dispositif prévu aux articles précédents peuvent bénéficier d'une déduction forfaitaire spécifique. Cette déduction est, dans la limite de 7 600 euros par année civile, calculée selon les taux prévus à l'article 5 de l'annexe IV du code précité. (...)»*.

Figure dans cette liste de "professions" : Casinos et cercles :

- personnel supportant des frais de représentation et de veillée 8%,
- personnel supportant des frais de double résidence 12%,
- personnel supportant à la fois des frais de représentation et de veillée et des frais de double résidence 20%".

L'article 1 de l'arrêté du 14 mai 2007 relatif à la réglementation des jeux définit le casino : *«Un casino est un établissement comportant trois activités distinctes :*

l'animation, la restauration et le jeu, réunies sous une direction unique sans qu'aucune d'elles puisse être affermée."

L'article 5 de l'annexe IV du CGI ne désigne pas des entreprises ou sociétés mais réserve un droit spécifique aux "personnels" de certaines "professions" limitativement énumérées.

4.b : les fondamentaux qui sous tendent le droit de la sécurité sociale

Comme le droit fiscal, le droit de la sécurité sociale est un droit imprégné d'ordre public. On peut se référer utilement à cet égard au chapitre consacré à l'"*Ordre public et sécurité sociale*" du rapport annuel 2013 de la Cour de cassation sur "*Ordre public et société*".

Il y était rappelé : "*Comme l'écrit le professeur Yves Saint-Jours (in Dictionnaire de la justice, sous la direction de L. Cadiet, PUF, 2004, V° Sécurité sociale), « la Sécurité sociale présente cette originalité d'être, à la fois, conçue comme une institution de justice sociale et codifiée comme un droit protecteur de la personne humaine ». Rien d'étonnant alors à ce que cette discipline recèle nombre de règles d'ordre public. C'est le cas, (...) d'autre part, des règles relatives aux cotisations sociales (§ 2). (...) L'ordre public imprègne les règles relatives à l'assiette (A) et au recouvrement des cotisations sociales (B).*

A. Assiette : Les taux de cotisations s'imposent tant à l'égard de l'employeur, tenu de régler ses charges sociales, qu'à l'égard du salarié.(...)

Par ailleurs, à l'instar des règles d'assiette et de recouvrement, les mesures d'exonération, d'abattement ou de réduction, qui font toujours l'objet d'une interprétation stricte en jurisprudence, présentent un fort caractère d'ordre public."

Par ailleurs, des grands principes régissent les prélèvements sociaux du régime général :

- Tout d'abord, l'universalité des revenus pris en compte pour les prélèvements sociaux du régime général : ainsi, l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale retient une conception très extensive des revenus taxables, relayée par la jurisprudence qui en a donné l'interprétation la plus large. M. Dupeyroux⁶⁴ la résume ainsi : "*pour la Cour suprême, entre, a priori dans l'assiette des cotisations tout avantage, quel qu'il soit, reçu en considération d'une appartenance présente ou passée à l'entreprise, sauf évidemment disposition légale contraire*".

(Cf par ex, arrêt publié du 9 mars 2017 pourvoi n° 15-27.538 qui intègre dans l'assiette des cotisations sociales, comme avantage la prise en charge, par l'employeur, des amendes réprimant une contravention au code de la route commise par un salarié de l'entreprise)

- Ensuite, le caractère restrictif des exceptions à ce principe d'universalité de l'assiette des cotisations sociales. De jurisprudence constante, réaffirmée par une décision publiée du 13 février 2014⁶⁵, les dispositions instituant des exonérations de

⁶⁴ précis de droit de la sécurité sociale, 18^{ème} édition

⁶⁵ Civ 2, 13 fév 2014 n°12-28.931, Bull II n° 48

cotisations de sécurité sociale doivent être interprétées strictement. Dans le commentaire de cette décision, paru sous l'intitulé "*De l'interprétation stricte des textes relatifs aux exonérations sociales*", M.Philippe Coursier⁶⁶ conclut que : le praticien du droit social "*ne manquera pas de retenir la formule générale exprimée par la haute juridiction (« les dispositions instituant des exonérations de cotisations de sécurité sociale doivent être interprétées strictement »), laquelle pourra trouver à s'appliquer dans bien des contentieux relatifs à l'assiette des cotisations de sécurité sociale, voire dans certains contentieux relatifs aux contributions sociales. De sorte qu'en la matière, confronté à des textes souvent confus, voire obscurs, le cotisant ne bénéficie d'aucun « doute »... La Cour de cassation estimant que, là, s'arrête le caractère favorable des textes de droit social.*"

Comme mesure d'abattement d'assiette des cotisations sociales, la DFS des personnels de casinos ne peut être que d'interprétation stricte.

- Enfin, il convient de rappeler que la faculté d'évaluation forfaitaire que représente la DFS des employés de casinos, n'est qu'une option, une facilité de calcul, pour des raisons de simplicité liées à la spécificité de cette profession, qui comporte des frais dont le montant est notoirement supérieur à celui résultant du dispositif général, et non un droit à des frais non justifiés. Si le caractère forfaitaire de la déduction opérée par l'employeur sur l'assiette des cotisations sociales, le dispense de justifier du montant des dépenses réellement exposées par son salarié, il ne le dispense pas, en revanche, de justifier que celui-ci a supporté de tels frais.

Si l'employeur n'utilise pas de la faculté offerte, ou si le salarié ou les représentants des salariés n'ont pas été préalablement consultés, ou si le salarié ou les représentants des salariés refusent expressément cette DFS, l'assiette de cotisations est alors constituée, par la rémunération proprement dite à l'exclusion de toutes indemnités versées au titre de remboursements de frais professionnels.

En effet, il ne faut pas sous-estimer que pour le salarié une telle option n'est pas sans incidence notamment sur certaines prestations, comme la prestation vieillesse, contrepartie de sa contribution sociale.

Le Conseil Constitutionnel⁶⁷ rappelle d'ailleurs régulièrement la nature particulière des cotisations salariales qui est d'ouvrir droit aux prestations et avantages servis par les régimes de sécurité sociale. C'est pourquoi la faculté de refus par le salarié du recours par l'employeur à la DFS, lors du précompte par celui-ci des prélèvements sociaux à la charge du salarié, a été maintenue lors de la modification, par l'arrêté de 2005, de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002.

5. La remise en cause par la cour de renvoi de la jurisprudence de la Cour de cassation en faveur d'une acception plus large des personnels des casinos à admettre au bénéfice

⁶⁶ Gazette du Palais, n° 82-84, 23-25 mars 2014, Chronique de jurisprudence de droit du travail et de la protection sociale, p. 42-43

⁶⁷ voir par exemple décisions n° 93-325 DC du 13 août 1993 et n° 97-388 DC du 20 mars 1997

de la DFS se pose paradoxalement à un moment où les niches sociales, dont elles font parties, sont de plus en plus remises en cause, alors qu'à l'inverse, l'ACOSS prévoit une tolérance administrative large pour l'avenir :

5.a : Une remise en cause répétée des niches sociales...

L'annexe 5 du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2017⁶⁸, comme d'ailleurs les annexes des années précédentes, consacre ainsi toute une fiche à la DFS. Elle présente cette mesure, initialement conçue pour couvrir des charges supplémentaires à caractère professionnel inhérentes à la fonction ou à l'emploi de certains salariés, comme étant désormais largement dénuée de finalité identifiable.

Elle souligne, surtout, que du point de vue du salarié, si la DFS permet en apparence un gain lié à la réduction des cotisations salariales, elle a aussi pour effet de réduire l'assiette sur laquelle sont calculés les droits à prestations, et donc de diminuer les droits à la sécurité sociale des personnes concernées. Autrement dit, du fait de l'abattement d'assiette, la DFS conduit donc à minorer les droits sociaux.

Enfin, elle reprend les nombreux rapports, qui dès les années 1980, ont proposé régulièrement la suppression de ce dispositif jugé injustifié, inéquitable socialement et archaïque. C'est ainsi qu'à la suite de sa suppression en matière fiscale, la Cour des comptes en 2007 en a jugé anormal le maintien, pour les raisons qui avaient motivé sa suppression en matière fiscale : inégalités et pertes de recettes non négligeables.

Dans son rapport de 2013, intitulé *“la maîtrise des niches sociales un enjeu majeur”*, la Cour des comptes rappelle que ces dernières, qui recouvrent l'ensemble des exonérations, réductions et abattements d'assiette ou de taux applicables aux prélèvements finançant la sécurité sociale, entraînent par leurs règles dérogatoires une perte de recettes pour les organismes de sécurité sociale.

Dans le même sens, le rapport précité de juin 2015 de la mission IGAS - IGF de revue des dépenses sur les exonérations et exemptions de charges sociales spécifiques souligne la fragilité juridique d'un dispositif qui pour la liste des professions concernées fait référence, par arrêté, à un article du CGI qui a cessé de recevoir application en matière fiscale.

5.b : ... mais une tolérance administrative renouvelée

A l'inverse de ces rapports et des projets de loi de financement de la sécurité sociale, l'ACOSS instaure par sa lettre de janvier 2011 une tolérance administrative pour les contrôles à venir, dont elle précise qu'elle va à l'encontre de la jurisprudence, pour certains personnels de casinos.

Cette position s'inscrit dans la suite logique des tolérances administratives qui ont suppléé par le passé aux pertes de fondement juridique de la DFS.

⁶⁸ fiche n° 42 du PLFSS pour 2017

Pour citer l'ACOSS, pour les contrôles postérieurs à 2001 ainsi que pour les contrôles en cours, non encore clôturés par l'envoi de la mise en demeure ou de la décision administrative : *“la DFS est applicable exclusivement :*

- *aux personnels affectés aux salles de jeux, ainsi qu'aux services annexes réservés aux joueurs (bar, restauration...), c'est à dire des services aux personnes ayant préalablement accédé aux salles de jeux*
- *qui justifient supporter effectivement des frais de représentation et de veillée ou des frais de double résidence ou ces deux catégories de frais à la fois, ces conditions déterminant le taux de la déduction forfaitaire spécifique applicable (8%, 12%, 20%)”*

Prenant en compte l'impact sur cinq catégories de personnel de l'évolution réglementaire des jeux, l'ACOSS énonce ensuite que pourront être admises à la DFS cinq catégories de postes *“dès lors que par ailleurs les frais de représentation (port d'une tenue vestimentaire) et de veillée (horaires tardifs) sont justifiés” :*

- les contrôleurs aux entrées / physionomistes des salles de jeux (contrôle d'identité), agréés par le Ministère de l'intérieur, en excluant le personnel de surveillance affecté par définition dans une salle de vidéosurveillance,
- les techniciens de maintenance et mécaniciens des machines à sous (assistants clientèle), eux aussi agréés, qui assistent les joueurs et doivent être présents pendant toute la séance de fonctionnement des jeux,
- les caissiers/coffriers, agréés, pour leur assistance aux joueurs et leur fidélisation,
- les valets de pied et hôtesses qui exercent en salles de jeux de hasard et promeuvent le jeu,
- les membres du comité de direction, dès lors qu'il ressort du planning qu'ils sont affectés en salles de jeux.

L'ACOSS précise, quant aux justificatifs, que les frais de représentation correspondent aux frais liés au port d'une tenue vestimentaire imposée par l'employeur et à son entretien et les frais de veillée aux horaires tardifs du salarié (collation, frais de taxis...).

Tout en élargissant le périmètre d'application de la DFS à des personnels de casinos, qui n'y étaient pas compris par la jurisprudence de la Cour de cassation, l'ACOSS maintient l'esprit de l'arrêté ministériel du 26 février 1947, codifié à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts, qui a fixé le taux des abattements supplémentaires pour frais professionnels accordés au personnel des casinos. Ce texte avait en effet pour objet de prendre en compte les sujétions qui résultaient pour le personnel de la pratique du jeu par les clients et des règles exigeantes qui leur étaient applicables destinées à prévenir les fraudes.

Par ailleurs, si l'on ne peut recourir à la doctrine fiscale, l'article L. 243-6-2 du code de la sécurité sociale⁶⁹, créé par l'ordonnance n° 2005-651 du 6 juin 2005 relative à la garantie des droits des cotisants dans leurs relations avec les organismes de recouvrement des cotisations et contributions sociales, permet désormais au cotisant de se prévaloir des circulaires et instructions émanant du ministre chargé de la sécurité

⁶⁹ modifié par ordonnance n° 2015-1341 du 23 octobre 2015

sociale, pour la période durant laquelle il les a appliquées, afin de faire échec à un redressement de cotisations ou contributions sociales décidé par un organisme de recouvrement sur la base d'une interprétation différente de celle énoncée par le ministre. Or, comme cela a été vu précédemment, une circulaire ministérielle du 19 août 2005 publiée au Bulletin officiel précise dans la "question-réponse" n° 52 que *"La seule appartenance à l'une des professions visées à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, ou qui relèvent de ce dispositif par des interprétations ayant fait l'objet d'une décision spéciale de la direction de la législation fiscale ou de la direction de la sécurité sociale avant le 1er janvier 2001, suffit à permettre le bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique"*.

6. L'absence de mémoire en défense du casino de Montrond-les-bains

Dans le présent pourvoi, dont l'examen a été renvoyé devant l'Assemblée plénière, le casino de Montrond les Bains, qui avait produit des conclusions lors du premier pourvoi, n'a pas déposé de mémoire en défense sur une question qui a pourtant mobilisé syndicats et associations de casinos.

Sans prétention à la divination, on peut raisonnablement penser que la position ci dessus évoquée de l'ACOSS, adressée au président du syndicat des casinos modernes de France, avec copie au président des casinos de France et au président de l'association des casinos indépendants de France, est de nature à expliquer que le casino de Montrond les Bains et les casinotiers estiment la question réglée pour l'avenir, sans même avoir à se soucier de la garantie contre les changements de doctrine ou d'un recours à un rescrit social.

Dans ses conclusions devant la cour d'appel de renvoi⁷⁰ le casino de Montrond les bains, fait d'ailleurs valoir, en page 7 - c : *"Si la Cour de cassation entend limiter aux personnels affectés aux activités de casino, y compris les services annexes, ce que ne spécifie pas l'article 5 de l'annexe IV, il faut à tout le moins considérer qu'il s'agit des personnels exerçant auprès de la clientèle des joueurs, c'est à dire le personnel dans l'enceinte des jeux, par opposition au personnel de restauration, d'hôtellerie, de parking ou de loisirs extérieurs."*

Ces conclusions du casino de Montrond les Bains indiquent aussi l'organisation du casino⁷¹ : *"la société casino de Montrond a étendu la DFS au personnel de l'enceinte de jeux mais a exclu les autres (hotellerie, parking, piscine). L'entrée de l'enceinte se fait par un sas, la clientèle est accueillie et contrôlée après le sas par un physionomiste puis se disperse entre les jeux traditionnels, les machines à sous, le bar et la discothèque (services annexes)."*

Cette illustration est importante, compte tenu du grand nombre de salariés des sociétés exploitant des casinos, lesquels comportent trois activités réglementaires distinctes. Ainsi, le dossier de presse 2016 des casinos précise, sur ces trois activités que sont le jeu, la restauration et les spectacles :

⁷⁰ produites par l'URSSAF

⁷¹ page 21

- "Les casinos proposent, comme toutes les entreprises de loisirs, du temps de divertissement, un espace de rencontre et d'animation qui n'attire pas seulement les joueurs..."

-"Les entreprises de casinos emploient plus de 14 500 personnes dont 60% sont affectées à l'activité jeux et 40% aux autres activités (restauration-hôtellerie, animation-spectacle, technique, accueil-sécurité et administration,...). L'ensemble des métiers très spécialisés que l'on trouve dans les casinos affectés aux jeux (croupier, technicien machines à sous, contrôleur vidéo surveillance, contrôleur aux entrées,...) à la restauration (cuisinier, serveur,...), à l'animation-spectacle (musicien, régisseur,...) et à la gestion administrative (comptable, commercial, marketing, gestion des ressources humaines) – est couvert par une même convention collective".

B. Sur les autres questions posées par les quatre dernières branches du moyen

1°) Sur la troisième branche : l'URSSAF était-elle tenue de préciser, dans la lettre d'observations remise au cotisant, la liste nominative des salariés concernés par le redressement ?

Après avoir affirmé qu'«il appartient à l'URSSAF de la Loire, pour pouvoir procéder au redressement litigieux des cotisations dues par la SAS CASINO de Montrond les Bains, de préciser quels sont les salariés de cette entreprise pour lesquels son contrôleur a estimé indue l'application de la déduction forfaitaire spécifique », la cour d'appel a reproché à l'organisme de recouvrement de ne pas avoir fait connaître, dans sa lettre d'observations, la « liste des salariés concernés » par ce chef de redressement et de ne pas avoir procédé à des « constatations nominatives » (arrêt p. 6 § 3 et 9).

Sur les mentions obligatoires de la lettre d'observations :

L'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale prévoit qu'à l'issue du contrôle opéré en application de l'article L. 243-7 du même code, les inspecteurs du recouvrement doivent communiquer leurs observations à l'employeur en l'invitant à y répondre. Selon la Cour de cassation, cette disposition édicte une formalité substantielle, destinée à garantir le caractère contradictoire du contrôle et la sauvegarde des droits de la défense (Soc., 7 mai 1991, n° 88-13.344, Bull V, 233).

Selon l'alinéa 5 de l'article R. 243-59, dans sa rédaction issue du décret n° 2007-546 du 11 avril 2007, en vigueur jusqu'au 1er janvier 2014, applicable au contrôle en cause : *A l'issue du contrôle, les inspecteurs du recouvrement communiquent à l'employeur ou au travailleur indépendant un document daté et signé par eux mentionnant l'objet du contrôle, les documents consultés, la période vérifiée et la date de la fin du contrôle.*

Ce document mentionne, s'il y a lieu, les observations faites au cours du contrôle, assorties de l'indication de la nature, du mode de calcul et du montant des redressements envisagés."

S'agissant du montant du redressement, la lettre d'observations n'a pas à fournir la liste des salariés concernés ou des indications détaillées sur chacun des chefs de

redressement ou sur le mode de calcul.

La deuxième chambre civile juge que les mentions exigées pour assurer le caractère contradictoire du contrôle sont, « *pour chaque chef de redressement proposé, les périodes auxquelles il se rapportait, le nombre de salariés concernés, le montant des rémunérations réintégréées et le taux de cotisation appliqué* » mais que les inspecteurs du recouvrement n'ont pas à préciser le nom des salariés concernés, ni leur nombre, ni le détail des calculs pour chaque chef de redressement⁷².

Cf :

- Civ 2, 9 février 2017 n° 15-20.858 : *Mais attendu qu'ayant relevé que la lettre d'observations précise la nature du redressement envisagé, le contenu et les modalités des textes invoqués, les assiettes et le montant de ce redressement par année, le tribunal en a exactement déduit que les dispositions de l'article R. 243-59, du code de la sécurité sociale, dans leur rédaction applicable à la date du contrôle litigieux, avaient été respectées.*

- Civ 2, 9 juillet 2015 n° 14-17.752 Bull II n° 188⁷³ :

Attendu ... qu'en l'espèce, il est constant que la lettre d'observations du 3 août 2009 n'indiquait pas le nombre de salariés concernés par chaque chef de redressement ; (...)

Mais attendu que, selon l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale, dans sa rédaction antérieure au décret n° 2013-1107 du 3 décembre 2013, applicable au litige, le document qu'à l'issue du contrôle, les inspecteurs du recouvrement communiquent à l'employeur ou au travailleur indépendant mentionne notamment, s'il y a lieu, les observations faites au cours du contrôle, assorties de l'indication de la nature, du mode de calcul et du montant des redressements envisagés ;

*Et attendu que l'arrêt retient que la lettre d'observations du 3 août 2009 satisfait aux exigences de l'article R. 243-59 du code de la sécurité sociale dès lors qu'elle précise la nature de chaque chef de redressement envisagé, le contenu et les modalités d'application des textes législatifs et réglementaires invoqués ou la jurisprudence applicable, les assiettes et le montant de chaque chef de redressement par année, ainsi que les taux de cotisation appliqués ; **que ces chefs de redressement n'appelaient pas de distinction au cas par cas pour permettre à l'employeur une connaissance exacte des causes du redressement** et que la société disposait de tous les éléments pour en discuter l'exactitude ;*

Que de ces constatations procédant de son pouvoir souverain d'appréciation de la valeur et de la portée des éléments de fait et de preuve soumis aux débats, la cour d'appel a exactement déduit que, la société ayant une connaissance exacte des omissions et erreurs qui lui étaient reprochées ainsi que des bases du redressement, la lettre d'observations ne méconnaissait pas le caractère contradictoire du contrôle ;

- Civ. 2, 20 juin 2007, n° 06-16.227 : *Mais attendu que l'arrêt relève que figurent sur la lettre d'observations l'objet du contrôle, les documents consultés, la période vérifiée, la date de fin des opérations, les observations faites au cours du contrôle, la nature, le mode de calcul et le montant des redressements envisagés et retient que si l'agent de contrôle a l'obligation, avant clôture de son rapport, de porter à la connaissance de l'employeur les omissions ou les erreurs qui lui sont reprochées ainsi que les bases de redressement proposées, il n'est pas tenu de lui donner les indications détaillées sur chacun des chefs de redressement ou sur le mode de calcul adopté pour les chiffrer ni de joindre à ses observations une liste nominative des salariés concernés ; que la cour d'appel en a exactement déduit que les opérations de contrôle concernant le premier chef de redressement, qui n'aboutissaient à aucune majoration injustifiée des cotisations, étaient régulières ;*

En l'espèce, la lettre d'observations adressée par l'inspecteur du recouvrement à la société Casino de Montrond-les-Bains le 5 novembre 2008 contenait les mentions suivantes en page 7 : « *A compter de novembre 2006, la société a étendu l'abattement à d'autres catégories*

⁷² Civ. 2, 23 novembre 2006, n° 05-10.627

⁷³ Un commentaire de cette décision est paru au JCP 2015, éd. S, II, 1374, note Olivier Anfray qui regrette que la Cour de cassation limite la portée du texte et au RJS 2015, n° 728

de personnel présent :

- A l'accueil,
- Au bar,
- Au service du restaurant,
- A la caisse,
- A la surveillance vidéo,
- A la technique,
- A la sécurité.

En conséquence et du fait de la législation précédemment exposée, l'abattement appliqué à compter de novembre 2006 aux nouvelles catégories de personnel est remis en cause ».

L'article R 243-59 a été modifié par deux fois en 2016 sans exiger que soit jointe une liste nominative des salariés concernés par le redressement⁷⁴.

2°) Quatrième branche : Non réponse à conclusions - Proposition d'application de l'article 1014 du code de procédure civile

Il est reproché à la cour d'appel d'avoir omis de répondre aux conclusions de l'URSSAF soulevant le fait qu'en tant que membre du comité de direction, le directeur exerçait réglementairement des fonctions dirigeantes et qu'ainsi au regard de la réglementation des jeux et notamment des articles 12,13 et14 de l'arrêté du 14 mai 2007, il ne pouvait bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique.

Pour déterminer si la déduction forfaitaire spécifique était applicable à M. X... membre du comité de direction, la cour d'appel a considéré qu'elle devait seulement rechercher si, au regard de sa fiche de poste, ce dernier supportait des frais de représentation et de veillées dans l'exercice de ses fonctions, écartant ainsi l'argumentation de l'URSSAF qui soutenait que cette déduction ne lui était pas applicable au regard de ses fonctions de direction (arrêt p. 7).

Cette quatrième branche n'est manifestement pas de nature à entraîner la cassation. Il est proposé, en conséquence, en application de l'article 1014 du code de procédure civile, qu'il n'y soit pas répondu de façon spécialement motivée.

3°) Sur les cinquième et sixième branches : En exigeant de l'URSSAF de justifier, salarié par salarié (2^{ème} chef de redressement) et pour M. X..., membre du comité de direction (3^{ème} chef de redressement) , de l'absence de frais de représentation, de veille ou de double résidence ouvrant droit à la réduction forfaitaire spécifique, la cour d'appel a-t-elle inversée la charge de la preuve, en violation de l'article 1315 du code civil ?

La charge de la preuve des conditions d'application de la déductibilité repose sur l'employeur. Il lui appartient en vertu des dispositions de l'article 1315 devenu 1353 du code civil et alors qu'il entend se prévaloir d'une exception au paiement des cotisations, de rapporter la preuve de ce qu'il entre bien dans le cadre d'application de dérogation dont il se prévaut.

⁷⁴ Cf Liaisons sociales quotidien, la lettre d'observations envoyée à l'issue du contrôle URSSAF - Le dossier pratique n° 59/2017, 27 mars 2017

Si le caractère forfaitaire de la déduction opérée par l'employeur sur l'assiette des cotisations sociales, le dispense de justifier du montant des dépenses réellement exposées par son salarié, elle ne le dispense pas, en revanche, de justifier que celui-ci a supporté de tels frais, conformément aux principes applicables aux déductions pour frais professionnels.

Cf par ex, Civ. 2ème, 30 juin 2011, n° 10-21.176 : «Le bénéfice de la présomption d'utilisation conformément à son objet de l'indemnité forfaitaire kilométrique, prévue à l'article 4 de l'arrêté du 20 décembre 2002, quand son montant n'excède pas les limites fixées par les barèmes kilométriques annuellement publiés par l'administration fiscale, est subordonné à la preuve par l'employeur que le salarié attributaire de cette indemnité se trouve contraint d'utiliser son véhicule personnel à des fins professionnelles».

La motivation de la cour de renvoi contestée par les quatre dernières branches est la suivante :

“Il appartient à l'URSSAF de la Loire, pour pouvoir procéder au redressement litigieux des cotisations dues par la SAS Casino de Montrond-les-Bains, de préciser quels sont les salariés de cette entreprise pour lesquels son contrôleur a estimé indue l'application de la déduction forfaitaire spécifique

En ce qui concerne le 3ème chef de redressement, l'unique salarié concerné par la procédure est M. X..., membre du comité de direction ;

L'URSSAF s'oppose à l'attribution à ce salarié de la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels au motif que l'indemnisation des frais professionnels des agents ayant des fonctions de direction, de gestion dans l'entreprise ou de mandataire social s'effectue toujours au réel ;

La simple lecture de la fiche de poste de l'intéressé permet toutefois de constater d'une part que ce salarié n'a aucune fonction de direction, de gestion ou de mandataire social, mais que l'intéressé est un cadre supérieur de l'entreprise qui a pour fonctions de contrôler le bon déroulement des jeux, le respect par les équipes de l'ensemble de la réglementation des jeux ainsi que notamment l'orientation et le conseil des clients dans l'utilisation des produits et des services du casino ;

Son activité professionnelle est bien en lien avec l'activité de casino et de jeux ; qu'il n'est par ailleurs pas contesté qu'il expose des frais ouvrant droit à la déduction forfaitaire spécifique, notamment de veillée et de représentation puisqu'il est réglementairement, les jours où il est de service, obligé d'être présent dans les salles de jeux ;

Il en résulte que c'est à tort que l'URSSAF lui conteste ce droit à cette déduction forfaitaire, et que le redressement n° 3 le concernant doit donc être annulé ;

En ce qui concerne les autres salariés concernés par le 2ème chef de redressement, effectué au titre des personnes « non affectés aux salles de jeux ou aux services annexes réservés aux joueurs » force est de constater qu'aucun⁷⁵ des documents que l'URSSAF verse aux débats ne permet de connaître les constatations nominatives auxquelles son contrôleur a procédé à leur sujet, et qu'en particulier la lettre d'observations du 5 novembre 2008, communiquée à la cour par l'URSSAF de la Loire le 26 janvier 2015 avec ses conclusions d'appel incident après cassation n'est assortie matériellement d'aucune annexe et ne contient au titre de ce chef particulier de redressement ni liste des salariés concernés, ni renvoi à une telle annexe dont l'existence ne saurait se présumer ;

La cour ne peut que considérer que l'URSSAF ne justifie en l'état aucunement que son contrôleur a procédé à des constatations concrètes et détaillées concernant, salarié par salarié, son absence de frais professionnels ouvrant droit à la déduction forfaitaire litigieuse ;

C'est donc à tort que l'URSSAF de la Loire se prévaut de la présomption posée par l'article L.243-7 du code de la sécurité sociale, qui ne peut jouer en l'absence de constatations effectives de l'agent contrôleur et le redressement litigieux doit être également annulé comme mal fondé ;

Le jugement entrepris sera donc confirmé en ce qu'il annule les redressements auxquels l'URSSAF de la Loire a procédé à l'encontre de la SAS Casino de Montrond les bains au titre du refus de la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels d'une part aux salariés de cette entreprise prétendument affectés aux jeux ou aux services annexes réservés aux joueurs, et d'autre part M.André X..., membre du comité de direction de ce casino”

⁷⁵ Souligné par le rédacteur de l'arrêt de renvoi

NOMBRE DE PROJET(S) PRÉPARÉ(S)

Deux projets, à examiner en assemblée plénière.

Plan du rapport

Analyse succinctes des moyens.....	p.4
DISCUSSION.....	p. 6
I. LES TEXTES	p. 7
A. Les textes relatifs aux cotisations sociales	p. 7
A-1 : La déduction supplémentaire en matière fiscale.....	p. 9
A-2 : La déduction forfaitaire spécifique en matière de cotisation sociale	p.11
A-2-1. <i>De la déduction supplémentaire en matière sociale avant 2002.....</i>	<i>p.12</i>
A-2-2. <i>...A la déduction forfaitaire spécifique après 2002.....</i>	<i>p.14</i>
a. Les vicissitudes de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale et de sa circulaire d'application.....	p.14
.b : Le fondement actuel de la DFS : l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 tel que modifié en 2005	p.17
B. La réglementation des jeux dans les casinos.....	p.19
B-1- Un accès aux salles traditionnelles de jeux de hasard réservé aux titulaires d'une carte d'admission spéciale, soumise à droit de timbre, en début de contrôle URSSAF	p.20
B-2 - Une libéralisation partielle, en mai 2006, avec l'instauration d'un contrôle d'identité à l'entrée de l'ensemble des salles de jeu en contrepartie de la suppression des salles à accès réservé.....	p.21
B-3- Les évolutions postérieures au contrôle Urssaf.....	p.23
II. UNE JURISPRUDENCE DE LA DEUXIÈME CHAMBRE, NON CONTESTÉE PAR LA DOCTRINE, DANS LA CONTINUITÉ DE LA JURISPRUDENCE ADMINISTRATIVE.....	p.24
III. UNE RÉBELLION FONDÉE SUR L'ÉVOLUTION DES TEXTES ET UN ARRÊT RÉCENT DE LA DEUXIÈME CHAMBRE	p.33
IV. ÉLÉMENTS DE SOLUTION.....	p.35
A. Sur la question de principe du champ d'application de la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels au personnel des casinos.....	p.35
B. Sur les autres questions posées par le moyen.....	p.44