

Arrêt n° 632 du 19 mai 2017

ASSEMBLÉE PLÉNIÈRE DU 5 MAI 2017 A 14 HEURES

CONSEILLER-RAPPORTEUR : Mme Magali INGALL-MONTAGNIER

PREMIER AVOCAT GÉNÉRAL : M. François FELTZ

POURVOI N° : Q 15-28.777

URSSAF Rhône Alpes
(ayant pour avocats la SCP Bouzidi et Bouhanna)

C/

Société Casino de Montrond-les-Bains

DÉCISION ATTAQUÉE : Arrêt rendu par la Cour d'Appel de Lyon le 7 octobre 2015.

CONCLUSIONS
de
Monsieur le Premier avocat général François FELTZ

SOMMAIRE

INTRODUCTION

I - La déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels de l'assiette des cotisations sociales : une doctrine sociale ancrée dans une doctrine fiscale légitimée par la jurisprudence administrative et validée par la jurisprudence judiciaire

- 1.1. Présentation succincte du mécanisme de la déduction forfaitaire spécifique**
- 1.2. Un dispositif d'essence fiscale, maintenu au delà de sa suppression en droit fiscal**
- 1.3. L'application jurisprudentielle de ce dispositif aux casinos**

II - Un fondement juridique fragilisé par plusieurs paramètres

- 2.1. La suppression de la déduction supplémentaire en droit fiscal**
- 2.2. La réorganisation des casinos**
- 2.3. La lettre de l'ACOSS du 20 janvier 2011**
- 2.4. L'arrêt de la Cour de cassation du 13 février 2014**
- 2.5. La jurisprudence des cours d'appel**

III - Les solutions possibles - Vers une doctrine sociale mieux adaptée

3.1. Rappel des arguments en présence

- 3.1.1. L'arrêt attaqué de la cour d'appel de Lyon du 7 octobre 2015
- 3.1.2. La position de l'URSSAF

3.2. Les solutions possibles - Vers une doctrine sociale fidèle à la finalité de la déduction forfaitaire spécifique mais mieux adaptée à la configuration actuelle des casinos

- 3.2.1. Première hypothèse : rejet du moyen tiré de la violation des articles L 241-1 du code de la sécurité sociale et 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002
- 3.2.2. Deuxième hypothèse : cassation pour violation des articles L 241-1 du code de la sécurité sociale et 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 - Maintien de la définition actuelle
- 3.2.3. Troisième hypothèse : cassation pour violation des articles L 241-1 du code de la sécurité sociale et 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 - Définition d'un nouveau critère de référence

IV - Examen des autres branches du pourvoi

- 4.1. Examen de la régularité de la lettre d'observations de l'URSSAF du 5 novembre 2008**
- 4.2. Examen de la violation alléguée de l'article 1315 de code civil**
- 4.3. Examen du motif pris d'un défaut de réponse à conclusions**

INTRODUCTION

Si l'action de se rebeller consiste à résister ouvertement à une décision ou à un ordre établi, nul doute que l'arrêt sur renvoi de la cour d'appel de Lyon du 7 octobre 2015, précédé par son premier arrêt du 19 mars 2013 cassé par la deuxième chambre civile, en est une pure illustration.

Par ces deux décisions dans la même affaire, la cour d'appel a en effet pris clairement le contre-pied d'une jurisprudence ancienne et constante des juridictions supérieures administrative et judiciaire en décidant que le mécanisme de la déduction forfaitaire spécifique (DFS) pour frais professionnels dans le calcul des cotisations sociales dues par l'employeur pouvait s'appliquer à **tous** les employés des casinos ainsi qu'à un membre du comité de direction justifiant de frais de représentation, de veillée ou de double résidence, et non à certains d'entre eux.

Ce faisant, elle s'est aussi distinguée du concert de plusieurs décisions rendues en 2015 et 2016 par d'autres cours d'appel¹ fidèles au principe dégagé par la jurisprudence dominante d'une application **relative** de ladite déduction forfaitaire spécifique, même si, reconnaissons-le d'emblée, l'appréciation au fond faite par les juridictions de ce principe n'a pas abouti à une sélection unanime des emplois concernés et fait d'ailleurs l'objet de plusieurs pourvois en cours.

Par son arrêt de cassation du 28 mai 2014², la 2^{ème} chambre civile lui avait répondu :

*« 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** ».*

Sont ainsi posés les termes du débat.

Si, plus subsidiairement, le pourvoi pose la question de la régularité de la lettre d'observations de l'URSSAF ainsi que de la charge de la preuve de la réalité des frais professionnels engagés par les salariés, préalable à l'application de la déduction

¹ CA Chambéry, 17 mars 2015, n° 14/00447 ; CA Lyon, 3 novembre 2015, n° 14/00957 (fait l'objet d'un pourvoi n° X 1610020) ; CA Bordeaux, 25 février 2016, n° 15/02200 (fait l'objet d'un pourvoi n° S 1615972) ; CA Rennes, 2 mars 2016, n° 14/09061 (fait l'objet d'un pourvoi n° B 1616763) ; CA Poitiers, 6 avril 2016, n° 15/0268 ; CA Pau, 15 septembre 2016, n° 14/01656 ; CA Caen, 28 octobre 2016, n° 13/03335 (fait l'objet d'un pourvoi n° T 1628761)

² Civ.2ème, 28 mai 2014, pourvoi n°13-17.652

forfaitaire spécifique, le débat porte en effet, à titre principal, et c'est cet aspect qui retiendra notre attention, sur le champ d'application de la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels aux personnels oeuvrant au sein d'un casino au regard de l'activité exercée et sur la définition par la Cour de cassation des "activités de casino" ouvrant droit à cette déduction.

La question n'est pas sans enjeu à un double point de vue.

Elle s'inscrit d'abord dans le contexte plus global de la recherche permanente par l'autorité publique d'un équilibre, d'une part, entre le volume des recettes à garantir à notre système de protection sociale et les prestations attendues, d'autre part, entre l'avantage économique immédiat que représente le versement de cotisations amoindries et la perte inévitable de droits à pension qu'engendre pour les salariés le retrait, au titre de frais professionnels, de sommes ainsi exclues des cotisations sociales versées.

Elle concerne ensuite un secteur d'activité particulièrement sensible et contrôlé où se mêlent à la fois attractivité et suspicion sous les regards vigilants, mais qui peuvent être contradictoires, de l'Etat et des collectivités locales. Un secteur qui en raison des importantes difficultés qu'il a connues dans les années 70-80³ a fait l'objet en 1987 et 1988 de décisions déterminantes pour son avenir⁴.

Ouvrant dans le cadre d'une délégation de service public, l'activité "jeux" des 199 casinos français, concentrés sur 62 départements, engendrent en effet un produit brut (après redistribution des gains) d'environ 2,18 milliards d'euros dont 90% sont générés par les machines à sous. Selon le dossier de presse établi par la profession⁵, les prélèvements de l'Etat et des communes s'élevaient en 2013 à 1,17 milliards d'euros soit 53,86% du produit brut des jeux. C'est un secteur qui emploie directement 15.500 personnes dont moins de 10.000 pour les jeux.

Mais au delà des enjeux socio-économiques dans lesquels elle se situe, la question de droit qui vous est posée peut paraître en décalage avec l'initiative prise le 20 janvier 2011 par l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) d'instituer au profit des professionnels du secteur et en contrepartie de "*leur désistement sur les contentieux en cours*"⁶, une tolérance qui, de son propre aveu, "*va à l'encontre des décisions des jurisprudences*" (sic).

³ Le nombre de casinos est passé de 155 en 1969 à 135 en 1985 - Rapport sénatorial 01-223 (2001-2002 - 13 février 2002) Les jeux de hasard et d'argent en France

⁴ Introduction en 1987 par le ministre de l'intérieur, Charles Pasqua, des machines à sous dans les casinos ; amendement Chaban-Delmas en 1988 autorisant l'implantation de casinos dans les villes de plus de 500.000 habitants

⁵ Casinos de France - Dossier de Presse - 2014

⁶ Lettre ACOSS JG/FB/CI - N° 2011-10 du 20 janvier 2011 au président du Syndicat des Casinos Modernes

Mais nous y reviendrons⁷ tant cette initiative est instructive de la perception par les parties en cause de l'interprétation des règles en vigueur et de l'évolution qui pourrait en être souhaitée.

C'est dire la nécessité d'harmoniser les pratiques et de clarifier le droit qui peut être attendue de votre décision en formation plénière.

Mais rappelons d'abord succinctement les **faits et la procédure** qui ont conduit à votre saisine.

En 2008, la société Casino de Montrond-les-Bains a fait l'objet d'un contrôle de l'application de la législation de sécurité sociale pour la période du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2007 par l'Union de Recouvrement des Cotisations de Sécurité Sociale et d'Allocations Familiales de la Loire, devenue URSSAF Rhône Alpes (ci-après URSSAF).

A l'issue de ces opérations, elle s'est vue notifier une lettre d'observations indiquant que la vérification entraînait un rappel de cotisations dont certaines correspondant à une mauvaise application de la déduction forfaitaire spécifique à des personnels non affectés aux salles de jeux d'une part, et à un membre du comité de direction d'autre part.

La société Casino de Montrond-les-Bains a contesté cette décision devant la commission de recours amiable qui, pour l'essentiel, a validé le redressement opéré par l'organisme de contrôle.

Elle a donc saisi le tribunal des affaires de sécurité sociale de Saint-Etienne lequel, par jugement du 23 avril 2012, a notamment annulé les redressements effectués au titre de la déduction forfaitaire spécifique appliquée aux personnels du casino affectés aux machines à sous au titre des années 2005, 2006 et 2007 et au membre du comité de direction, M. André X...r, au titre des années 2006 et 2007.

La société Casino de Montrond-les-Bains a interjeté appel de cette décision limitant cependant son recours à un autre chef de redressement concernant les pourboires.

L'URSSAF a à son tour formé un appel incident visant uniquement l'application, abusive selon elle, de la déduction forfaitaire spécifique.

La cour d'appel de Lyon a une première fois confirmé le jugement du tribunal des affaires de sécurité sociale en toutes ses dispositions dans un arrêt du 19 mars 2013.

Sur pourvoi de l'URSSAF et par arrêt du 28 mai 2014, la deuxième chambre civile de la Cour de cassation a cassé et annulé ce premier arrêt confirmatif *“mais seulement en ce qu'il [confirmait] l'annulation du redressement au titre de la déduction forfaitaire spécifique pour le personnel du casino affecté aux machines à sous et pour André X...r”* et renvoyé la cause et les parties devant la même cour d'appel de Lyon autrement composée.

⁷ Voir infra 2.3.

Statuant par arrêt du 7 octobre 2015, cette dernière a une seconde fois confirmé le jugement de première instance *“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 André X...r, membre du comité de direction de ce casino.”*

C’est l’arrêt attaqué par le nouveau pourvoi formé par l’URSSAF dont la deuxième chambre de la Cour de cassation a, en application des articles L 431-6 et L. 431-7 alinéa 1^{er} du code de l’organisation judiciaire, ordonné qu’il soit examiné par votre assemblée plénière⁸.

Le point de savoir si ce soulèvement de la cour d’appel de Lyon est légitime oblige à envisager la question en quatre temps.

La déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels est un mécanisme bien connu du droit fiscal. Son application pour le calcul des cotisations sociales y a puisé ses racines et a été validée, de la façon la plus cohérente possible, par la jurisprudence tant administrative que judiciaire **(I)**. Mais au fil du temps, son fondement juridique a été fragilisé par plusieurs paramètres **(II)** et pose la question d’une meilleure adaptation de la doctrine sociale à la situation actuelle **(III)**. L’examen des autres branches du pourvoi, sans lien direct avec le débat sur la DFS, retiendra enfin notre attention **(IV)**.

I - La déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels de l’assiette des cotisations sociales : une doctrine sociale ancrée dans une doctrine fiscale légitimée par la jurisprudence administrative et validée par la jurisprudence judiciaire

Après une présentation rapide du mécanisme de la déduction forfaitaire spécifique, seront évoquées les doctrines fiscale et sociale et les jurisprudences administratives et judiciaires qui en ont défini les contours dans son application aux casinos.

1.1. Présentation succincte du mécanisme de la déduction forfaitaire spécifique⁹

La déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels correspond à la possibilité pour certaines catégories de salariés, limitativement énumérées, qui comportent des frais dont le montant est notoirement élevé¹⁰, de retrancher de l’assiette des cotisations de sécurité sociale une somme forfaitaire selon un pourcentage réglementairement fixé.

⁸ 2^{ème} Civ. 1^{er} décembre 2016 n° 1800 FS-D

⁹ Michel Colomer, inspecteur du recouvrement à l’URSSAF Touraine - Cahiers de droit de l’entreprise n°2, Mars 2008, 25

¹⁰ C’est à dire notoirement supérieur au montant prévu par l’arrêté du 20 décembre 2002 (JO du 27 décembre 2002)

A l'heure actuelle, cette déduction est, dans la limite de 7.600 € par année civile, calculée selon un taux fixé pour chaque profession.

Le bénéfice de cette déduction est liée à l'activité professionnelle du salarié et non à l'activité générale de l'entreprise.

Les employeurs peuvent opter pour cette déduction lorsque le salarié a donné son accord¹¹ ou lorsqu'une convention ou un accord collectif l'a explicitement prévu ou que le comité d'entreprise ou les délégués du personnel ont donné leur accord.

Ils peuvent également la mettre en oeuvre, après avoir informé individuellement chaque salarié de ce dispositif et de ses conséquences sur la validation de ses droits.

On retiendra enfin, et pour ne s'en tenir qu'à l'essentiel, que la déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels n'est pas acquise de plein droit et qu'elle peut être révisée en fin d'année par l'entreprise ou remise en cause par le salarié pour l'année suivante.

1.2. Un dispositif d'essence fiscale, maintenu au delà de sa suppression en droit fiscal

Conçue par la législation fiscale, la déduction des frais professionnels relève de l'idée que les dépenses inhérentes à la fonction ou à l'emploi constituent des charges et ne peuvent par nature faire l'objet d'une taxation au titre de l'impôt sur le revenu lequel s'entend des ressources en numéraire ou en nature remises au professionnel en rémunération de son travail et non affectées à l'exercice de celui-ci.

Ce principe a été consacré par l'article 83 du code général des impôts relatif à la détermination du revenu imposable qui envisageait soit un système forfaitaire (10%), soit la possibilité de justifier du montant réel des frais professionnels venant en déduction du revenu global accordé.

Dans l'alinéa 3 de son 3°, cette disposition prévoyait aussi qu'en ce qui concerne les catégories de professions qui comportent des frais dont le montant est notoirement supérieur à celui résultant de l'application forfaitaire de 10%, un arrêté ministériel fixe le taux de la déduction dont les contribuables appartenant à ces professions pouvaient bénéficier en sus de la déduction forfaitaire ci-dessus évoquée.

Souvent liés à des données économiques nationales ou locales attestant de la nécessité de préserver ou d'encourager certaines activités en favorisant le sort fiscal des professions qui y sont liées, les arrêtés successifs mettant en place cette déduction supplémentaire visèrent une grande variété de professions allant, à titre d'exemples, de certains artistes, des mannequins, journalistes, chauffeurs de cars ou internes des hôpitaux, aux ouvriers horlogers ou forestiers en passant par les brodeurs de la région lyonnaise ou du département de l'Aisne, les ouvriers de la cotonnade de la région de Nantua, voire encore de la coutellerie de la région de Thiers...

Et c'est par un arrêté du 26 février 1947 du ministre des finances, modifiant celui du 12 mars 1941 fixant le taux des déductions supplémentaires pour frais professionnels

¹¹ Ce qui peut être prévu dans le contrat de travail

applicables à certaines catégories de contribuables pour le calcul de l'impôt sur les traitements et salaires, que furent introduits dans la liste des professions concernées les casinos et cercles dans les conditions suivantes :

- Personnel supportant des frais de représentation et de veillée : 8%
- Personnel supportant des frais de double résidence : 12%
- Personnel cumulant les deux : 20%

Ces dispositions réglementaires étaient codifiées à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts.

La déduction supplémentaire fût à son tour introduite dans le calcul de l'assiette des cotisations sociales par un arrêté du 26 mai 1975 relatif aux frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, pris en application de l'ancien article L 120 du code de la sécurité sociale, actuel article L 241-1 du même code¹². Elle trouvait alors son accroche fiscale par renvoi à l'article 83 du code général des impôts et à l'article 5 de l'annexe IV de ce code¹³.

Mais ce fondement juridique devait connaître une évolution quelque peu chaotique au regard de trois éléments.

Le premier résultait de la suppression de la déduction supplémentaire en matière fiscale.

En effet, dans un but de simplification du dispositif général de l'impôt sur le revenu¹⁴ et compte tenu du caractère archaïque et de moins en moins justifié de ces déductions¹⁵, le législateur fiscal décidait de la suppression de cette déduction¹⁶, mesure qui, initialement prévue pour s'appliquer aux revenus de l'année 2000, était reportée à compter de l'imposition des revenus de l'année 2001¹⁷.

Le deuxième tenait à l'abrogation de l'arrêté du 26 mai 1975 par celui du 20 décembre 2002 qui, dans son article 9, maintenait pour le calcul de l'assiette des cotisations sociales le dispositif de déduction supplémentaire pour frais professionnels

¹² dont l'alinéa 3 prévoit : *"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"*

¹³ L'article 4 de l'arrêté du 26 mai 1975 disposait : *"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, l'employeur est autorisé à déduire de la base des cotisations une somme égale au montant de cette déduction supplémentaire..."*

¹⁴ Lambert A. Rapp général Sénat, n°86, TII, fasc 1

¹⁵ Lambert A. Rapp général Sénat, n°86, TIII

¹⁶ Loi de finances n°96-1181 du 30 décembre 1996 pour 1997 : Art. 87. -
"I. - Après le troisième alinéa du 3° de l'article 83 et du 1 quater de l'article 93 du code général des impôts, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :
"Pour l'imposition des revenus des années 1997, 1998 et 1999, la limite de 50 000 F mentionnée au troisième alinéa est respectivement fixée à 30 000 F, 20 000 F et 10 000 F."
II. - Le troisième alinéa du 3° de l'article 83 et du 1 quater de l'article 93 du code général des impôts est supprimé à compter de l'imposition des revenus de l'année 2000."

¹⁷ Loi de finances pour 1998 : Article 10
"I. - L'article 87 de la loi de finances pour 1997 (no 96-1181 du 30 décembre 1996) est ainsi modifié : ... 2° A la fin du II, l'année : « 2000 » est remplacée par l'année : « 2001 »."

précédemment en vigueur dans la législation fiscale et dans sa version au 31 décembre 2000.

Le troisième, enfin, résidait dans l'annulation précisément de cet article 9 par une décision n° 254529 du Conseil d'Etat statuant au contentieux du 29 décembre 2004 au motif que cet article renvoyait illégalement au dispositif fiscal antérieur.

Ainsi que le relevait un commentateur, le renvoi par cet article au dispositif fiscal antérieur au 1^{er} janvier 2001 *“qui ne trouvait aucun fondement ni dans les dispositions de l'article 5 de l'annexe IV au Code général des impôts dans leur rédaction antérieure au 30 décembre 2000, ni dans aucune autre disposition législative ou réglementaire publiée [...], conduisait à méconnaître les principes de l'article L. 242-1, alinéa 3, du Code de la sécurité sociale qui concluent à la déduction des frais professionnels de l'assiette des cotisations de sécurité sociale et renvoient à un arrêté interministériel le soin d'en préciser les modalités”*¹⁸.

Et il fallut attendre le 6 août 2005 pour que soit publié, en remplacement du texte annulé, un nouvel arrêté daté du 25 juillet 2005 dont l'article 6 rétablissait le principe d'une déduction forfaitaire spécifique (DFS) au bénéfice des professions *“prévues à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000”*.

On notera pour finir que dans l'attente de ce nouvel arrêté, une période de “tolérance administrative” maintenant la pratique de la DSF fût instituée pour éviter une remise en cause de toutes les déductions opérées depuis le 1^{er} janvier 2003 par les entreprises au seul motif qu'aucun texte n'autorisait une telle déduction¹⁹.

Dans l'application qu'elles en ont faites aux casinos, les plus hautes juridictions administrative et judiciaire se sont efforcées de donner à ce cadre législatif et réglementaire pour le moins mouvant la cohérence dont il pouvait manquer.

1.3. L'application jurisprudentielle de ce dispositif aux casinos

Avant sa suppression en droit fiscal à compter de l'imposition de l'année 2001, c'est d'abord le Conseil d'Etat qui, appelé à se prononcer sur les bases d'imposition, a fort légitimement fait du régime des déductions fiscales propres au personnel des casinos une appréciation stricte en limitant le bénéfice de la déduction supplémentaire pour frais professionnels *“aux seuls 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”*²⁰.

Appelé à se prononcer sur la légalité d'une instruction fiscale du 30 janvier 1981 en réservant le bénéfice aux seules personnes exerçant leur activité dans les salles exclusivement ouvertes aux possesseurs d'une “carte d'entrée dans le casino”, la plus haute juridiction administrative persistait dans cette approche restrictive en réaffirmant que *“la déduction supplémentaire prévue par l'article 5 de l'annexe IV au code général*

¹⁸ Évaluation des avantages en nature et de la déduction des frais professionnels : de la légalité des arrêtés du 10 et 20 décembre 2002 - Commentaire Document: Travail et Protection sociale n° 3, Mars 2005, comm. 93

¹⁹ Lettre-circulaire de l'ACOSS n° 2005-077 du 3 mai 2005 de la direction de la réglementation du recouvrement et du service (DIRRES)

²⁰ CE, 21 décembre 1994, n° 110329

des impôts pour les personnels des cercles et casinos supportant des frais de représentation, de veillée ou de double résidence, bénéficiaire, 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; [...] 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 1^{er} [du décret du 22 décembre 1959], que leurs fonctions soient liées directement aux jeux ou qu'elles se rattachent aux services annexes proposés aux joueurs²¹.

C'est à l'occasion de cette affaire que le Conseil d'Etat renforçait encore le fondement légal de la déduction forfaitaire fiscale en décidant *"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 5F-13-81 du 30 janvier 1981 ne sauraient être opposées à la SOCIÉTÉ YPORT LOISIRS, 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 ;"*

Parallèlement, la Cour de cassation construisait sur cette base une doctrine sociale similaire applicable, au delà des seuls casinos, à l'ensemble des professions visées par l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts. C'est ainsi que :

- elle a affirmé le caractère limitatif et strict de la liste des professions figurant dans ce texte par une approche concrète de l'activité effectivement exercée par le salarié²² ainsi que le caractère dérogatoire de la DFS, celle-ci devant être entendue de manière restrictive²³ ;

- aux employeurs se prévalant du bénéfice d'une déduction supplémentaire de nature fiscale, elle a énoncé leur obligation, pour bénéficier d'une même déduction sur l'assiette des cotisations sociales, d'établir l'existence d'une décision des services fiscaux prise en fonction de la situation concrète des salariés concernés²⁴ ;

- elle a jugé, s'agissant de la période antérieure à l'arrêté du 25 juillet 2005, que l'annulation par le Conseil d'Etat de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 autorisant les employeurs à pratiquer la déduction forfaitaire spécifique sur l'assiette des cotisations sociales, a privé rétroactivement de fondement juridique cette pratique

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

²² Ch Soc 24 mai 1995, n° 92-20.377 ; 2^{ème} Civ 20 janvier 2012, n° 10-26.092 ; 2^{ème} Civ 31 mai 2012 n° 11-15.361 ; 2^{ème} Civ 6 octobre 2016, n° 15-25.435

²³ 2^{ème} Civ 14 février 2013, n° 12-13.656

²⁴ Ch Soc 27 février 1997, n° 95-10.784 ; Ch Soc 8 juin 1999, n° 99-17.650 ; Ch Soc 11 mai 2001, n° 00-10.147 ; Ch Soc 17 mai 2001, n° 99-17.650 ; Ch Soc 14 juin 2001 n° 99-18.940 ; Ch Soc 4 juillet 2001, n° 00-17.284 ; 2^{ème} Civ 18 janvier 2005, n° 03-30.582 ; 2^{ème} Civ 19 janvier 2006, n° 04-30.526 ; Ch Soc 5 avril 2006, n° 03-45.886 ; 2^{ème} Civ 8 novembre 2006, n° 05-14.485 ; Ch Soc 22 novembre 2006, n° 04-41.095 ; 2^{ème} Civ 17 juin 2010, n°09-13.022

jusqu'à l'entrée en vigueur de l'arrêté de 2005, son maintien par voie de circulaire²⁵ ne relevant que de l'appréciation exclusive de l'organisme de recouvrement²⁶ ;

- elle a contrôlé l'existence effective de frais professionnels²⁷ ;

- s'agissant plus particulièrement des casinos, elle a défini de façon constante, à l'identique du critère retenu par le Conseil d'Etat, la notion d'activité de casino ouvrant droit à la déduction spécifique forfaitaire comme correspondant aux professionnels des casinos *“exerçant effectivement leur activité dans les locaux spéciaux distincts et séparés où sont autorisés les jeux mentionnés à l'article 12 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”*²⁸ ;

- enfin et pareillement, elle a relevé *“qu'en vertu de la doctrine fiscale, la déduction forfaitaire spécifique prévues 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 les dits frais”*²⁹...”. Telle est d'ailleurs la motivation qu'elle a retenue dans son arrêt sanctionnant le premier arrêt de la cour d'appel de Lyon.

Ce faisant, elle a laissé à l'appréciation des juges du fond le soin de caractériser le lien entre l'activité réellement exercée par les différents employés et le lieu réservé aux joueurs où elle s'exerce ainsi que son caractère “réservé” à ceux-ci, n'exerçant à cet égard qu'un contrôle léger³⁰.

La Cour de cassation a ainsi, avec persistance, considéré que l'article 9 de l'arrêté du 25 juillet 2005 cristallisait la question au 31 décembre 2000, la déduction forfaitaire spécifique en sécurité sociale ayant été conçue comme une sorte de démembrement de la déduction supplémentaire fiscale.

On retiendra de ces développements, et pour l'essentiel, que ce qui caractérise la déduction supplémentaire fiscale comme la déduction forfaitaire spécifique en matière sociale, c'est que celles-ci correspondent à un dispositif dérogatoire, “spécifique”, d'interprétation stricte et d'une portée par nature limitée et donc restrictive.

Mais cet édifice jurisprudentiel cohérent, construit au fil du temps dans un contexte légal et réglementaire instable, comportait en germe quelques fissures dans lesquelles,

²⁵ Circulaire du 19 août 2005

²⁶ 2^{ème} Civ 22 janvier 2009, n°07-21.030 ; 2^{ème} Civ 11 juin 2009, n° 08-13.893 ; 2^{ème} Civ 17 juin 2010, n° 09-16.548 ; 2^{ème} Civ 1^{er} juillet 2010, n° 09-15.313 et 09-15.314 ; Ch Soc 1^{er} février 2011 n° 08-44.568 ; 2^{ème} Civ 19 septembre 2016, n° 12-22.736 ; 2^{ème} Civ 8 octobre 2015, n° 14-22.164

²⁷ 2^{ème} Civ 19 janvier 2017, n° 16-10.782

²⁸ 2^{ème} Civ 10 mars 2016, n°15-12.301 et n° 15-11.411

²⁹ 2^{ème} Civ 19 décembre 2013, n° 12-28.941

³⁰ 2^{ème} Civ 10 mars 2016, n°15-12.301 et n° 15-11.411

comme on le verra, la cour d'appel de Lyon n'a pas manqué, mais avec une audace abusive, de s'infiltrer.

II - Un fondement juridique fragilisé par plusieurs paramètres

La suppression de la déduction supplémentaire en droit fiscal, la réorganisation des casinos, la lettre de l'ACOSS du 21 janvier 2011 ainsi que des décisions dissonantes de la Cour de cassation et des cours d'appel ont constitué des facteurs de fragilisation de la doctrine sociale propices à une rébellion.

2.1. La suppression de la déduction supplémentaire en droit fiscal

On ne reviendra que succinctement sur ce point, déjà évoqué dans son principe (cf. 1.2.), pour simplement tenter d'en mesurer la portée.

Il est légitime de se demander si la disparition de la déduction supplémentaire fiscale, pourtant fondatrice du dispositif en vigueur en matière de cotisations sociales, n'a pas véritablement ébranlé le fondement juridique d'une doctrine ne reposant en fait désormais que sur un simple arrêté procédant par renvoi à une disposition fiscale périmée.

En effet, seul l'article 9 issu de l'arrêté du 25 juillet 2005, applicable à compter du 7 août 2005, laissant survivre pour son application l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000, a vocation désormais à s'appliquer, notamment à la présente affaire.

Si la cour d'appel de Lyon n'a pas manqué là encore d'y trouver argument pour s'éloigner définitivement de la doctrine fiscale et s'écarter de la doctrine sociale qui en est issue, qu'en est-il exactement de l'impact prétendu de la dernière réforme de l'organisation et du fonctionnement des casinos issue du décret n° 2006-1595 du 13 décembre 2006, complété par l'arrêté du 14 mai 2007 relatif à la réglementation des jeux dans les casinos ?

2.2. La réorganisation des casinos

Elle mérite quelques développements si l'on veut saisir en leur totalité les enjeux de la question de la déduction forfaitaire spécifique.

Quelques données contextuelles d'abord.

Au plan européen, le secteur des jeux de hasard et d'argent constitue une dérogation aux principes du marché unique reconnus par la Cour de justice de Luxembourg. Les jeux sont le domaine de prédilection d'application du principe de subsidiarité et les Etats membres, qui peuvent avoir des conceptions différentes, sont compétents pour réglementer ce secteur.

Dans une interprétation de l'arrêt "Schindler" du 24 mars 1994³¹ étendue aux casinos à l'occasion d'un arrêt du 11 septembre 2003³², la Cour de justice européenne évoque ainsi des considérations d'ordre moral, religieux ou culturel et les risques élevés de délits et de fraudes qui peuvent conduire les législations nationales à limiter, voire à interdire, la pratique des jeux d'argent et à éviter qu'ils ne soient source de profit individuel. Elle reconnaît toutefois que ce domaine d'activité peut contribuer au financement d'activités désintéressées ou d'intérêt général telles que les oeuvres sociales ou caritatives, le sport ou la culture.

En France, et on ne peut s'en étonner, ce secteur a donné lieu à une abondante réglementation dont seules, les toutes dernières étapes retiendront notre attention pour les besoins de la démonstration.

Historiquement, le principe général d'interdiction des jeux de hasard, posé depuis le 19^{ème} siècle par l'article 410 de l'ancien code pénal (loi du 21 mai 1836), repris par la loi du 12 juillet 1983 venue interdire en particulier les « machines à sous », et figurant désormais aux articles L. 324-1 et L. 324-2 du code de la sécurité intérieure, a cédé le pas depuis longtemps à des prétextes philanthropiques, puis à des besoins de développement touristique, enfin, à des nécessités économiques dans un secteur très créateur d'emplois.

La loi du 15 juin 1907 relative aux casinos va donc autoriser le ministre de l'intérieur à ouvrir des casinos dans les stations balnéaires, thermales et climatiques et à accorder des autorisations de jeux après avis d'une commission supérieure des jeux.

Le décret n°59-1489 du 22 décembre 1959 portant réglementation des jeux dans les casinos définit le casino comme *"un établissement comportant trois activités distinctes : spectacle, restauration et jeux, réunies sous une direction unique sans qu'aucune d'elles puisse être affirmée"* et autorise les seuls jeux de hasard que sont la boule, la roulette, le trente-et-quarante et les jeux dits de cercle comme le baccara.

Mais, dans la version inscrite désormais à l'article D. 321-13 du code de la sécurité intérieure, créé par le décret n°2014-1253 du 27 octobre 2014 et modifié depuis, le nombre de jeux autorisés a considérablement augmenté : la roulette française et le 30/40 ont été autorisés en 1933, le black jack, la roulette américaine et le craps en 1969, les machines à sous, la roulette anglaise, le punto banco en 1987, le studpoker en 1998, le texas hold'em poker, le hold'em poker et la roulette anglaise électronique en 2007, le texas hold'em électronique en 2009, la bataille en 2013, la roue de la chance, l'ultimate poker, le poker trois cartes, le rampo en 2014, le sic-bo en 2015.

Dans une période plus contemporaine, l'intérêt économique du secteur qui connaissait des difficultés, mais aussi plus récemment le développement de formes de jeux sur internet, ont nécessairement conduit à des réformes profondes de la politique des jeux.

Aux deux décisions politiques déjà évoquées supra (cf introduction - nbp 4), s'ajoute, en 2005, la signature d'un protocole d'accord entre professionnels et autorités de tutelle qui va permettre des aménagements à une réglementation française des jeux qui est l'une des plus rigoureuses parmi celles qui existent en Europe.

³¹ CJCE 24 mars 1994 [C-275/92, Her majesty's customs...c/ Schindler], point 60.

³² CJCE 11 sept. 2003 [C-6/01, Anomar].

Mesure phare de cette évolution, l'article 112 de la loi de finances rectificative pour 2005 supprime à compter du 1^{er} mai 2006 l'obligation de détention d'une carte et de paiement d'un droit de timbre pour l'accès aux salles de jeux de hasard³³.

En résumé, la situation est donc la suivante : auparavant, un droit de timbre était exigé de tout joueur pour accéder au jeux de table. Les machines à sous quant à elles étaient libres d'accès. La suppression du droit de timbre a eu pour contrepartie l'instauration désormais d'un contrôle d'identité à l'entrée du périmètre global des jeux afin de renforcer l'effectivité des dispositions réglementaires qui permettent de refuser l'accès des salles de jeux aux personnes frappées d'interdiction en ce domaine, ainsi qu'aux mineurs³⁴.

C'est précisément cette nouvelle configuration de l'organisation des casinos qui va constituer un nouveau facteur de trouble dans l'appréciation à opérer pour sélectionner *"les employés affectés aux activités de casino, y compris les services annexes,"* éligibles à la déduction forfaitaire spécifique.

Le trouble s'accroissait avec les dispositions de l'arrêté du 14 mai 2007 relatif à la réglementation des jeux dans les casinos³⁵ prévoyant un certain nombre d'obligations pour certaines catégories de personnel, notamment une obligation réglementaire de présence dans les salles de jeux.

Et il s'est amplifié avec la lettre de l'ACOSS du 20 janvier 2011, inapplicable d'ailleurs à notre cas d'espèce comme étant postérieure à période du contrôle de l'URSSAF et que nous avons déjà évoquée comme un élément perturbateur (cf introduction) mais qui mérite qu'on y revienne rapidement.

2.3. La lettre de l'ACOSS du 20 janvier 2011

Tout en réaffirmant au préalable le principe posé par l'instruction fiscale 5F-13-81 du 30 janvier 1981 et confirmé dans sa légalité par la jurisprudence administrative, et le bénéfice de la DFS aux seuls personnels affectés aux salles de jeux ainsi qu'aux services annexes réservés aux joueurs (bar, restauration, ...), l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale admet dans ce courrier que l'obligation réglementaire de présence dans les salles de jeux de certains personnels pourra, s'ils engagent les frais professionnels requis, permettre le bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique.

³³ Abrogation de 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 modifiée, 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 dont la quotité est fixée comme suit : 65 F si l'entrée est valable une journée ; 240 F...pour la semaine ; 600 F...pour un mois ; 1200 F... pour la saison.*
II - Les dispositions qui précèdent ne sont pas applicables aux 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 prévue au I"

³⁴ Rapp. Sénat n° 129, 2005-2006, t. I

³⁵ Pris, après d'autres, en application du décret n° 59-1489 du 22 décembre 1959 portant réglementation des jeux dans les casinos des stations balnéaires, thermales et climatiques

"L'ACOSS considère ainsi que le fait que ces personnels ne soient pas exclusivement affectés aux salles de jeu ainsi qu'aux services annexes réservés aux joueurs devient sans incidence."³⁶

Elle égraine ainsi, après une analyse des activités exercées, les emplois susceptibles de bénéficier de cette déduction et retient :

- les contrôleurs aux entrées et physionomistes des salles de jeux qui effectuent les contrôles d'identité,
- les techniciens de maintenance et mécaniciens des machines à sous car ils ont une obligation de présence durant la plage horaire du fonctionnement des jeux,
- les caissiers/coffriers qui contribuent également par leur comportement au développement commercial de rétablissement, à l'information commerciale et à la fidélisation des clients,
- les valets de pied et hôtesses dont le rôle est d'accompagner la clientèle,
- enfin, les membres du comité de direction qui ont seuls qualité, dans le cadre de leurs attributions respectives, pour s'occuper de l'exploitation des jeux et pour donner des ordres au personnel des salles de jeux dès lors qu'il ressort du planning qu'ils sont effectivement affectés en salle de jeux.

Si cette initiative administrative, prise sans consultation préalable de la direction de la sécurité sociale qui n'y paraît pas favorable et présentée par son auteur lui-même comme une simple tolérance pour la période postérieure à 2011, a déjà fait l'objet d'une réponse de la Cour de cassation qui n'attribue aucune portée réglementaire à ce document, il n'en demeure pas moins qu'elle témoigne de pratiques actuelles plus favorables que celles résultant de la jurisprudence et qui constituent un paramètre difficile à écarter dans l'analyse que l'on doit faire désormais de la situation.

2.4. L'arrêt de la Cour de cassation du 13 février 2014³⁷

Cet arrêt sonne comme une dissonance dans l'harmonie jurisprudentielle précédemment évoquée.

En effet, rejetant un pourvoi de l'URSSAF, la Cour de cassation confirmait la décision d'une cour d'appel dans les termes suivants : *"Mais attendu que l'arrêt relève, d'une part, que la doctrine fiscale ou la doctrine sociale 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"*.

On observera toutefois qu'elle statuait dans une situation particulière relative au bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique à l'égard de salariés d'une entreprise de

³⁶ Lettre du 20 janvier 2011 adressée au président du syndicat des casinos modernes de France

³⁷ 2^{ème} Civ 13 février 2014 n° 13-11.630

transports routiers pour lesquels des lettres collective et circulaire³⁸, interprétant l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002, avaient ajouté une condition supplémentaire de kilométrage, manifestement contraire au texte.

Bien qu'on ne puisse donc tirer de cette décision de conséquence significative, cette dissonance ponctuelle, attachée à un cas d'espèce étranger aux métiers de casino qui seuls nous concernent, n'a pas manqué de susciter des interrogations, du moins celle de la cour d'appel de Lyon qui s'en est saisie pour y voir une brèche dans la mise en oeuvre de la doctrine fiscale ou sociale.

2.5. La jurisprudence des cours d'appel

Le dernier trouble dysharmonique vient de la jurisprudence des cours d'appel dans leur appréciation parfois discordante des emplois de casino ouvrant droit à la déduction forfaitaire spécifique, sous réserve naturellement d'engagement de frais de représentation et de veillée et/ou de frais de double résidence.

Ainsi, il a pu être jugé, selon les cours, qu'un membre du comité de direction ou un technicien affecté à la maintenance des machines à sous, ou encore un salarié chargé du contrôle d'identité et de la surveillance des joueurs pouvaient³⁹ ou ne pouvaient pas⁴⁰ bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique venant en déduction de l'assiette des cotisations sociales.

La recherche d'une plus grande cohérence s'impose donc. C'est l'objet de la troisième partie.

III - Les solutions possibles - Vers une doctrine sociale mieux adaptée

Avant d'envisager les solutions possibles, rappelons brièvement les arguments en présence.

3.1. Rappel des arguments en présence

3.1.1. L'arrêt attaqué de la cour d'appel de Lyon du 7 octobre 2015

La cour d'appel de Lyon, dans ses deux formations, a jugé que tous les employés du casino qui justifient de frais de représentation, de veillée ou de double résidence peuvent bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique. Elle a notamment rendu éligible à celle-ci le membre du comité de direction visé par ce chef de redressement.

³⁸ Lettre-collective n° 2004-46 du 2 mars 2004 et lettre-circulaire n° 2005-077 du 3 mai 2005

³⁹ En ce sens : CA Bordeaux 25 février 2016 n° 15/02199 ; CA Lyon 3 novembre 2015 n° 14/00957 ; CA Chambéry 17 mars 2015 14/00447

⁴⁰ En ce sens : CA Poitiers 6 avril 2016 n° 15/02068 et 1^{er} mars 2017 n° 16/00231 ; CA de Pau 15 septembre 2016 n° 16/03423 ; CA Aix en Provence 16 septembre 2015 n° 14/06873 et 14/06919

Pour parvenir à ces conclusions, elle a retenu les éléments suivants.

Elle a d'abord estimé que les doctrines fiscale et sociale issue de l'interprétation donnée à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts n'étaient applicables qu'à l'époque où les jeux se trouvaient dans des salles réservées qui n'étaient accessibles aux joueurs qu'après paiement d'un droit de timbre.

Or, par l'effet de la suppression de ce droit de timbre, la nouvelle organisation des casinos en résultant a fondamentalement modifié les conditions d'exercice de leur métier par les employés et a rendu complètement obsolète l'interprétation donnée du texte litigieux par la doctrine fiscale, celle-ci n'ayant évidemment pas pu évoluer puisqu'elle concernait un avantage fiscal supprimé depuis plusieurs années.

S'appuyant sur l'arrêt de la Cour de cassation du 13 mai 2014 (cf. ci-dessus 2.4.), elle soutient que la doctrine sociale ou la doctrine fiscale contenues dans des circulaires dépourvues de valeur réglementaire ne peuvent ajouter des conditions à l'octroi d'avantages résultant de normes supérieures.

L'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 dans sa rédaction applicable à la cause (2006 et 2007) se borne à faire référence à des professions et aux taux prévus par l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2000 et il 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.

Elle se fonde ensuite pour confirmer l'annulation du redressement relatif à la situation de Monsieur André X...r, membre du comité de direction, sur la fiche de poste décrivant son activité professionnelle laquelle, estime-t-elle, est bien en lien direct avec l'activité de casino et les jeux.

Elle reproche enfin à l'URSSAF de ne pas avoir justifié de l'absence de frais de représentation, de veillée ou de double résidence pour les personnels du casino concerné par le redressement.

3.1.2. La position de l'URSSAF

Pour l'essentiel, l'argumentaire de l'URSSAF est le suivant.

Le champ des professions visées par l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts reste déterminé en fonction de la doctrine fiscale antérieure.

Pour donner droit à la déduction forfaitaire spécifique, les salariés des casinos doivent être affectés aux « activités de casino », autrement dit exercer des fonctions liées aux jeux ou aux services annexes proposés aux joueurs et supporter effectivement des frais de représentation et de veillée, soit des frais de double résidence soit les deux à la fois.

La nouvelle réglementation des jeux n'a pas fondamentalement modifié les conditions d'exercice de leur métier par les employés de casinos.

Même si l'accès au casino est élargi, certains salariés continuent à exercer des fonctions liées aux jeux ou aux services annexes proposés aux joueurs dans les salles de jeux, alors que d'autres exercent des fonctions qui n'ont rien à voir avec les activités de casino.

Dans la lettre d'observations du 5 novembre 2008⁴¹, elle précise même les emplois qui lui paraissent devoir être exclus du périmètre de la déduction, à savoir :

- *“les salariés chargés du contrôle d'identité ou secrétaires physionomistes situés à l'entrée du casino ou des salles de jeux,*
 - *les agents de sécurité situés à l'entrée du casino ou qui se déplacent occasionnellement à l'entrée de salles de jeux afin d'aider au contrôle d'identité ou même au sein des salles de jeux en cas d'incidents,*
 - *les surveillants vidéo quand la salle vidéo se situe au coeur de “l'espace jeu” du casino mais dans une pièce interdite à la clientèle,*
 - *les techniciens et mécaniciens des machines à sous,*
 - *le personnel d'entretien,*
- dans la mesure où l'activité de ces salariés qui consiste sous diverses formes à contrôler l'identité (devenue obligatoires) non seulement des joueurs mais de l'ensemble des clients du casino, maintenir et appliquer la sécurité au sein du casino, de [sic] surveiller le comportement même des joueurs, à effectuer l'entretien des locaux ou le maintenance des machines à sous ne peuvent considérées comme des activités de services annexes réservés aux joueurs [...],*
- *les voituriers”.*

S'agissant du personnel de direction, la réglementation des jeux, notamment les articles 12, 13 et 14 de l'arrêté du 14 mai 2007, interdisent aux membres du comité de direction de cumuler leurs fonctions avec celle d'employé des jeux et leur imposent d'exercer des fonctions dirigeantes, ce qui exclut qu'ils bénéficient de la déduction forfaitaire spécifique.

Enfin, il appartient à l'employeur et non à l'URSSAF de justifier de l'existence des frais exigés d'où le renversement par la cour d'appel de la charge de la preuve.

3.2. Les solutions possibles - Vers une doctrine sociale fidèle à la finalité de la déduction forfaitaire spécifique mais mieux adaptée à la configuration actuelle des casinos

Trois scénariis s'offrent à votre assemblée plénière.

⁴¹ Lettre d'observations de l'URSSAF du 5 novembre 2008 (production n°6 page 6/23)

3.2.1. Première hypothèse : rejet du moyen tiré de la violation des articles L 241-1 du code de la sécurité sociale et 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002

Le premier scénario consisterait à rejeter le moyen tiré de la violation de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale et de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 en validant la position de la cour d'appel de Lyon, à savoir que **tous** les employés des casinos qui justifient de frais de représentation, de veillée ou de double résidence bénéficient de la déduction forfaitaire spécifique.

Vous estimeriez ainsi, avec les juges de Lyon, que l'interprétation tirée de la doctrine fiscale et reprise par la jurisprudence judiciaire serait devenue totalement obsolète du fait qu'elle n'a pas pu évoluer au fur et à mesure des réformes des casinos, puisqu'elle concernait un avantage fiscal supprimé depuis plusieurs années, et qu'en tout état de cause, cette doctrine a été élaborée sur le fondement d'une instruction ministérielle fiscale inopposable et de circulaires dépourvues de valeur réglementaires qui ne pouvaient ajouter des conditions.

Vous iriez alors dans le sens de l'arrêt divergent de la 2^{ème} chambre du 13 février 2014, rejetant un pourvoi de l'URSSAF, qui, rappelons-le, disposait :

"Mais attendu que l'arrêt relève, d'une part, que la doctrine fiscale ou la doctrine sociale 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".

On a déjà vu ce qu'il fallait penser de cette décision qui, à l'évidence, constitue un cas d'espèce adapté à une situation spécifique relative à une autre profession visée par l'arrêté de référence.

L'argument principal de la cour d'appel se fonde, me semble-t-il, sur la suppression du droit de timbre à l'entrée des salles réservées aux joueurs.

Cependant, ses deux arrêts reposent sur l'idée - erronée - que cette réforme a abouti à la suppression corrélative des salles réservées aux jeux. Toutefois, peuvent subsister dans certains casinos, à côté de la ou des salles de jeux, des services tels que restaurant, bar, cinéma, etc, en libre accès c'est à dire sans contrôle d'identité. Or, il n'est pas contestable que les personnels qui y sont affectés ne sont pas éligibles au bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique. C'est un premier argument, de fait.

En outre, même si, comme on l'a vu (cf 2.1.), la disparition de la déduction supplémentaire pour le calcul de l'impôt sur le revenu constitue un facteur de fragilité, cela n'enlève en rien à la doctrine sociale son essence fiscale puisque les autorités législative et réglementaire ont maintenu la référence, par l'arrêté du 25 juillet 2005, à l'article 5 de l'annexe IV du code général des impôts dans sa rédaction applicable au 31 décembre 2000. Et c'est un deuxième argument, de droit.

On observera d'ailleurs à cet égard que ce n'est pas sans contradiction que la cour d'appel, assez curieusement, écarte les doctrines fiscale et sociale pour confirmer l'annulation du redressement opéré par l'URSSAF pour les personnels non affectés aux salles de jeux et aux services annexes réservés aux joueurs tout en retenant le lien direct avec les jeux de l'activité professionnelle de Monsieur X...r pour rendre sa fonction éligible au bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique.

Troisième critique : l'argument selon lequel la doctrine fiscale n'aurait pas évolué avec la réforme des casinos. La décision du Conseil d'Etat de 2001⁴², déjà citée, prenait bien en compte la réforme si importante du décret du 20 août 1987 autorisant en libre accès les machines à sous dans les casinos, et a validé l'exclusion du bénéfice de la déduction supplémentaire pour frais professionnels des personnels de casino exerçant leur activité dans ces salles.

La position de l'ACOSS, qui semble au premier abord dessiner une véritable orientation de la question, n'est en fait qu'une simple tolérance destinée à mettre fin à des contentieux. On relèvera d'ailleurs à ce propos que le Casino de Montrond-les-Bains - peut être par excès de confiance sur l'issue du litige - n'a pas cru devoir défendre au pourvoi.

Enfin, et c'est un quatrième argument, la position très libérale suivie par la cour d'appel de Lyon se heurterait, d'une part, au principe selon lequel tout système dérogatoire, et donc la déduction forfaitaire spécifique, est à interpréter strictement et, d'autre part, présenterait le risque, loin d'être négligeable, d'une suppression pure et simple d'un avantage que l'administration pourrait estimer trop "daté".

Cette première hypothèse est donc à écarter.

3.2.2. Deuxième hypothèse : cassation pour violation des articles L 241-1 du code de la sécurité sociale et 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 - Maintien de la définition actuelle

Le deuxième scénario consisterait à casser l'arrêt attaqué pour violation de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale et de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 en reprenant telle quelle la définition rappelée par l'arrêt de cassation contesté du 28 mai 2014 :

"...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,..."

Dans son principe, cette motivation se justifie pleinement comme l'ont amplement montré les développements qui précèdent :

⁴² CE, 21 mars 2001, n° 214848 et n° 213111

- la déduction forfaitaire spécifique en matière de sécurité sociale est définitivement ancrée dans ses origines fiscales et dans un article 5 de l'annexe IV du code général des impôts "cristallisé" au 31 décembre 2000.
- l'ACOSS ne s'y est pas trompée, qui rappelle en 2011, avant de concéder certaines tolérances, que le principe reste celui posé par l'instruction fiscale 5F-13-81 du 30 janvier 1981 et confirmé par la jurisprudence administrative.

On notera qu'à l'occasion du premier arrêt rendu le 28 mai 2014 dans la présente affaire par la 2^{ème} chambre civile de la Cour de cassation, le conseiller rapporteur écrivait à propos de l'arrêté de réforme des jeux de casino du 14 mai 2007 : *"On précisera enfin que l'arrêté du 14 mai 2007 relatif à la réglementation des jeux dans les casinos, publié au Journal officiel du 17 mai suivant, dont il est fait état sinon dans les motifs de l'arrêt attaqué, du moins dans ceux de la décision des juges du premier degré, s'inscrit dans le cadre non des dispositions qui régissent l'assiette des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales, mais des dispositions propres à la réglementation des jeux et tire sa base légale des dispositions du décret n° 59-1489 du 22 décembre 1959 modifié portant réglementation des jeux dans les casinos des stations balnéaires, thermales et climatiques."*

S'il est exact que le fondement légal de cette évolution est étranger aux dispositions qui régissent l'assiette des cotisations sociales, la réorganisation des casinos n'en constitue pas moins une donnée essentielle à prendre en compte pour cerner les catégories de personnels affectés aux activités de casino, notion pour le moins sujette à interprétation comme on l'a vu.

C'est la raison pour laquelle une troisième hypothèse vous est proposée.

3.2.3. Troisième hypothèse : cassation pour violation des articles L 241-1 du code de la sécurité sociale et 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002 - Définition d'un nouveau critère de référence

On notera en premier lieu que l'ancrage fiscal de la déduction forfaitaire spécifique n'oblige pas à reprendre une définition qui si elle se justifiait dans le contexte de l'époque où elle est intervenue, paraît désormais inadaptée à l'organisation et au fonctionnement des casinos et est contestée.

On retiendra en second lieu que le critère des *"locaux spéciaux, distincts et séparés où sont autorisés les jeux mentionnés à l'article 1^{er} 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"*⁴³ utilisé par la jurisprudence n'est plus recevable dès lors que tous les jeux de casino sont désormais dans la ou les mêmes salles et que tous les joueurs y sont admis sans distinction.

De même, et en troisième lieu, la notion d'*"activités de casino"* est ambiguë en ce qu'elle ne permet pas naturellement de comprendre qu'elle conduit à l'exclusion du bénéfice

⁴³ Civ. 2ème, 7 novembre 2013, pourvoi n° 12-25.510

de la déduction forfaitaire spécifique, comme dans l'espèce qui vous est soumise⁴⁴, diverses activités professionnelles comme celle des salariés chargés des contrôles d'identité et des secrétaires physionomistes situés à l'entrée du casino ou de la ou des salles de jeux, celle des agents de sécurité placés à l'entrée du casino et qui se déplacent occasionnellement au sein des salles de jeux en cas d'incident, celle des surveillants vidéo même si la salle vidéo se situe dans l'espace "jeux", celle du personnel d'entretien, techniciens et mécaniciens de machines à sous en charge de la maintenance des machines, celle des caissiers et coffriers ou encore celle des voituriers, voire les membres du comité de direction et le directeur lui-même.

Ainsi, plus que le lien avec le casino, c'est davantage le lien de l'activité exercée avec le jeu lui-même qu'il conviendrait de retenir en revenant à la finalité première de la déduction forfaitaire spécifique. La doctrine sociale de la déduction forfaitaire spécifique, désormais seule en vigueur, pourrait ainsi se singulariser sans perdre ses racines.

Si l'accès au casino est élargi, certains salariés n'en continuent pas moins d'exercer des fonctions exclusivement liées aux jeux ou aux services annexes proposés aux joueurs dans les salles de jeux, alors que d'autres exercent des fonctions qui si elles restent indispensables au bon fonctionnement d'un casino et comportent certaines obligations de présence dans les salles de jeux, sont clairement éloignées du bon fonctionnement des jeux eux-mêmes.

Dés lors, et c'est l'option que nous soutenons, à défaut d'une initiative réglementaire qui aurait pu aussi mettre bon ordre à la question, votre assemblée plénière a l'opportunité de dégager un nouveau critère de sélection des activités de casino en retenant les "emplois affectés directement et exclusivement au bon fonctionnement des jeux". Il concernerait ainsi ceux pour lesquels la déduction supplémentaire puis la déduction forfaitaire spécifique étaient initialement conçues : les personnels affectés aux tables de jeux, les valets de pied et hôtesses qui accompagnent les clients pour leur expliquer les règles des jeux, voire même, mais c'est la limite, les techniciens et mécaniciens de machines à sous en charge de la maintenance de ces matériels pour ceux d'entre eux dont les missions les conduiraient à une présence continue dans l'espace des jeux.

L'option d'une nouvelle définition pourrait aussi vous conduire à aller plus loin en excluant les "services annexes" plus en lien avec le confort du joueur qu'avec le jeu stricto sensu, ce que n'interdit nullement les dispositions de l'article de 5 de l'annexe IV du code général des impôts.

Il reviendra ensuite aux juges du fond, au regard d'une définition modernisée et dans un cadre mieux défini, d'apprécier concrètement si telle ou telle activité ouvre droit au bénéfice de la déduction forfaitaire spécifique au salarié qui l'exerce.

Ce scénario qui a notre préférence vous conduira à casser l'arrêt attaqué pour violation de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale et de l'article 9 de l'arrêté du 20 décembre 2002

Ainsi, mais ainsi seulement, la voie ouverte par le soulèvement de la cour d'appel de Lyon, pour le moins audacieuse mais infondée qu'elle soit, n'aura pas été tout à fait vaine.

⁴⁴ Lettre d'observations de l'URSSAF du 5 novembre 2008 (production n°6)

IV - Examen des autres branches du pourvoi

Dans l'hypothèse où votre assemblée déciderait de rejeter le moyen pris en ses deux premières branches, il y aurait lieu malgré tout d'entrer en voie de cassation sur plusieurs des branches du pourvoi.

4.1. Examen de la régularité de la lettre d'observations de l'URSSAF du 5 novembre 2008

La troisième branche du moyen fait grief à la cour d'appel d'avoir retenu que l'URSSAF n'avait pas précisé dans la lettre d'observations la liste nominative des salariés concernés par le redressement et de ne pas avoir procédé à des « *constatations nominatives* »⁴⁵.

La lettre d'observations datée et signée par les inspecteurs du recouvrement et remise à l'employeur en application de l'article R.243-59 du code de la sécurité sociale (version en vigueur du 1 septembre 2007 au 1 janvier 2014) doit mentionner *“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. Le cas échéant, il mentionne les motifs qui conduisent à ne pas retenir la bonne foi de l'employeur ou du travailleur indépendant. Ce constat d'absence de bonne foi est contresigné par le directeur de l'organisme chargé du recouvrement. Il indique également au cotisant qu'il dispose d'un délai de trente jours pour répondre par lettre recommandée avec accusé de réception, à ces observations et qu'il a, pour ce faire, la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix.”*

Une circulaire⁴⁶ de la direction de la sécurité sociale précise que les observations doivent *“être suffisamment circonstanciées pour permettre à l'employeur d'exercer son droit à la défense”*.

De nombreux arrêts⁴⁷ de la Cour se sont prononcés sur les conditions de la régularité de ce document qui doit donc permettre à l'employeur de recevoir une information suffisante sur les erreurs reprochées et les bases du redressement et qui doit l'avoir mis en mesure de répondre aux observations.

Il a ainsi déjà été jugé, dans un arrêt du 24 octobre 2002⁴⁸, que le contrôleur n'avait pas à joindre à ses observations une liste nominative des salariés concernés au motif *“...que la cour d'appel a justement énoncé que les contrôleurs [...] mentionnaient dans leurs observations, avec précision, les anomalies constatées, avec, pour chaque chef de redressement, l'année, les bases du redressement, et les cotisations correspondantes avec un tableau détaillant le calcul des cotisations pour chacun des redressements opérés...”*.

⁴⁵ Arrêt p. 6 § 3 et 9

⁴⁶ Circ DSS/SDFGSS/5B/726, 30 dec 99, Boss 2000/2

⁴⁷ Civ. 2ème, 17 juin 2010, pourvoi n° 09- 15.215 ; Civ. 2ème, 6 mai 2010, pourvoi n° 09-10.861 ; Civ. 2ème, 11 mars 2010, pourvoi n° 09-10.860 ; Civ. 2ème, 28 mai 2009, pourvoi n° 07-21.427 ; Civ. 2ème, 16 nov. 2004, pourvoi n° 03-30.426 ; Civ. 2ème, 21 septembre 2004, pourvoi n° 03- 30.241, cités au mémoire ampliatif. Mais aussi Civ.2ème, 14 mars 2013, pourvoi n°12-15.493

⁴⁸ Soc, 24 oct 2002,n° 01-20.035, Bull.civ.V, n°318

Il en est de même dès lors que l'arrêt constate que l'employeur a eu connaissance des causes du redressement lui permettant de faire valoir ses observations⁴⁹.

La cour d'appel qui a retenu l'absence de liste nominative comme seule justification de l'irrégularité de la lettre d'observations a ainsi violé l'article R.243-59 du code de la sécurité sociale.

4.2. Examen de la violation alléguée de l'article 1315 de code civil

Les cinquième et sixième branches relèvent à juste titre que l'arrêt attaqué devrait être censuré en ce qu'il n'a pas constaté la réalité des frais de représentation et de veillée exposés par les salariés et a au contraire inversé la charge de la preuve en relevant 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*⁵⁰ ».

Or, il est de jurisprudence constante⁵¹ que la charge de la preuve d'un lien existant entre l'emploi et l'activité consacrée au jeu qui s'y attache et l'ouverture du droit à déduction forfaitaire spécifique incombe à l'employeur. Il est en effet logique de considérer que c'est à celui qui se prévaut d'un droit qu'il importe d'en démontrer le bien-fondé⁵².

Il appartient à l'employeur d'apporter la preuve que chacun des salariés pour lequel il a pratiqué cette déduction a effectivement supporté des frais de représentation, de veillée ou de double résidence.

4.3. Examen du motif pris d'un défaut de réponse à conclusions

La quatrième branche soutient en revanche sans fondement que la cour d'appel aurait violé l'article 455 du code de procédure civile en affirmant, au regard de la seule fiche de poste de M. X...r et sans répondre aux conclusions de l'URSSAF sur le fait qu'en tant que membre du comité de direction il exerçait réglementairement des fonctions dirigeantes, que ce salarié n'avait aucune fonction de direction, de gestion ou de mandataire social.

Mais la cour d'appel n'avait pas l'obligation de répondre à un moyen qui devenait surabondant dès lors qu'elle estimait que tous les employés du casino qui justifient de frais de représentation, de veillée ou de double résidence peuvent bénéficier de la déduction forfaitaire spécifique, ce compris les membres du comité de direction.

⁴⁹ Civ. 2ème, 25 juin 2009, pourvoi n° 08-14.981

⁵⁰ Arrêt p. 6 § 10

⁵¹ CA Pau, 15 sept 2016, n°16/03423, « *la charge de la preuve des conditions d'application de la déductibilité repose sur l'employeur.* »; CA Rennes, 2 mars 2016, n°97; CA Poitiers, 1^{er} mars 2017, n°106

⁵² Civ.2ème, 18 juin 2015, pourvoi n°14-18.586; 7 mai 2015, pourvoi n°14-16.207

Cette branche ne peut qu'être rejetée.

En conclusion, nous dirions que les motifs de cassation ne manquent pas dans cette affaire. Nul doute par ailleurs que la réponse apportée par votre assemblée plénière à la question principale portant sur la DFS sera particulièrement observée par le cercle des casinos, pourtant bien absent à cette instance.