

CSG-CRDS et cotisations sociales sur les revenus d'activité imposables à l'étranger - Aperçu rapide par N. S.

Droit fiscal n° 48, 27 Novembre 2008, act. 347

CSG-CRDS et cotisations sociales sur les revenus d'activité imposables à l'étranger

Aperçu rapide par N. S.

Prélèvements sociaux

Accès au sommaire

1 – Par une série de décisions similaires, la cour d'appel de Paris tire les conséquences de l'arrêt rendu, à titre préjudiciel, par la Cour de justice des Communautés européennes (*CJCE, 3e ch., 3 avr. 2008, aff. C-103/06, M. Derouin : Dr. fisc. 2008, n° 22, comm. 349, note M.-Ch. Bergerès*) : les conventions fiscales bilatérales – telles que la convention franco-anglaise – font obstacle à l'établissement de la CSG et de la CRDS sur les revenus d'activité, ici d'un travailleur indépendant, imposables à l'étranger.

La solution résulte directement des conventions fiscales internationales destinées à éviter la double imposition en matière d'impôt sur le revenu car, d'une part, ces conventions s'appliquent à la CSG et à la CRDS et, d'autre part, conformément à un principe universellement reconnu, elles attribuent par priorité le pouvoir d'imposition des revenus d'activité à l'État de la source de ces revenus.

Cette solution n'est pas propre à la profession d'avocat ni aux *partnerships* mais s'applique à toutes les professions libérales et à toutes les structures d'exercice fiscalement transparentes telles que les sociétés civiles professionnelles ou les sociétés en participation. Elle est également transposable aux travailleurs salariés, assurés sociaux en France, qui exercent une partie de leur activité à l'étranger où ils sont imposables à raison de la rémunération correspondante.

2 – Pendant plusieurs années, un doute est apparu à la suite des arrêts de la Cour de justice du 15 février 2000 (*CJCE, 15 févr. 2000, aff. C-169/98 et aff. C-34/98, Commission c/ France*) qui ont jugé que, nonobstant leur caractère d'impôt au sens de la législation nationale, la CSG et la CRDS sont soumises au règlement communautaire du 14 juin 1971 (*Comm. CE, règl. n° 1408/71, 14 juin 1971 : JOCE n° L 149, 5 juill. 1971, p. 2-50*) relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs migrants au sein de l'Union européenne. D'aucuns en avaient conclu que la CSG et la CRDS seraient des cotisations sociales pour la perception desquelles les conventions fiscales seraient sans pertinence. Après avoir hésité, la Cour de cassation a paru, pendant un temps, partager cette analyse.

Saisie à nouveau, par voie de question préjudicielle à l'initiative de la Cour de cassation, la Cour de justice a rappelé dans l'arrêt du 3 avril 2008 précité que le règlement n° 1408/71 ne pose essentiellement que des règles de coordination des régimes nationaux de sécurité sociale et laisse toute liberté aux États pour fixer l'assiette des cotisations. Elle en a déduit que le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que, par une disposition législative ou par une convention internationale, notamment fiscale, un État exclue les revenus étrangers de l'assiette des cotisations et contributions affectées au financement de la sécurité sociale. Ce n'est qu'en l'absence de disposition expresse que les cotisations ont vocation à s'appliquer à l'ensemble des revenus, de source nationale ou étrangère, de l'assuré.

3 – Il appartenait à la juridiction nationale de constater que les conventions fiscales internationales excluent l'application de la CSG et de la CRDS aux revenus d'activité imposables à l'étranger. C'est ce qu'a fait la cour d'appel de Paris dans ses arrêts du 6 novembre 2008 en se référant à la jurisprudence du conseil constitutionnel (*Cons. const., déc. n° 2000-437 DC, 19 déc. 2000*) et à l'interprétation des conventions fiscales par les autorités compétentes.

La cour d'appel écarte au passage les arguments subsidiaires tirés par l'URSSAF de prétendus abus de droit, distorsion de concurrence et aide d'État. Sur la CRDS, la cour d'appel s'aligne sur la décision *Sokolow* du Conseil d'État (*CE, 4 juin 2007, n° 269449, Sokolow : JurisData n° 2007-081141 ; Dr. fisc. 2007, n° 25, comm. 645*) qui a retenu l'incompétence des URSSAF pour établir cette contribution sur les revenus d'activité et de remplacement de source étrangère.

4 – Comme l'instauration de la CSG avait eu pour contrepartie partielle une réduction des cotisations d'assurance maladie à la charge des assurés sociaux, et notamment des salariés, la loi comporte une disposition tendant à assujettir les assurés sociaux exonérés de CSG à des cotisations à taux majorés, équivalents en principe aux taux en vigueur précédemment (*CSS, art. L. 131-9*). Par le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2009, le Gouvernement a prévu d'étendre l'application de ces taux majorés aux revenus professionnels, salariaux et non salariaux, de source étrangère, exonérés de CSG en application d'une convention internationale (*art. 21 PLFSS : V. D.O Actualité, 37/2008, n° 1*).

Ainsi, au lieu de la CSG et de la CRDS, aux taux de respectivement 7,5 % et 0,5 % soit 8 % au total (dont 5,1 % déductible fiscalement) et de la cotisation d'assurance maladie au taux ordinaire de 0,75 %, les revenus salariaux de source étrangère seraient assujettis à la cotisation d'assurance maladie au taux particulier de 5,5 % (intégralement déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu). Pour les revenus non salariaux, le taux particulier est de 12 % et s'applique, comme pour les revenus professionnels de source française, dans la limite de 5 fois le plafond de la sécurité sociale (*CSS, art. D. 612-4*).

Annexe

CA Paris, 18e ch. B, 6 nov. 2008, n° 03-43012, M. Derouin

(...)

- Considérant que Monsieur Philippe Derouin réside en France où il exerce la profession d'avocat à titre libéral ; qu'il est associé du partnership de droit anglais Linklaters dont le principal établissement est sis au Royaume Uni mais qui possède également des bureaux dans d'autres États membres de l'Union Européenne, notamment en France à Paris ; qu'il est inscrit en qualité d'avocat au Barreau de Paris et en qualité de Registered Foreign Lawyer auprès de la Supreme Court of England and Wales ;
- Considérant que Monsieur Philippe Derouin fournit toutes ses prestations d'avocat dans le cadre des activités du bureau du partnership à Paris ; qu'il est immatriculé à l'URSSAF comme travailleur indépendant ; que son domicile fiscal est en France ; qu'il relève d'un régime obligatoire d'assurance maladie en France ;
- Considérant que, dans le cadre du partnership, Monsieur Philippe Derouin perçoit des rémunérations qui correspondent à une quote-part des bénéfices réalisés par chacun des bureaux du partnership ; que sur ces rémunérations, il paie des impôts dans chacun des États où ces bureaux sont implantés ;
- Considérant que, si Monsieur Philippe Derouin règle ses cotisations au titre des prestations familiales assises sur la totalité de ses revenus professionnels, en revanche, il conteste devoir payer la CSG et la CRDS dont l'assiette serait constituée par les revenus qu'il a perçus au Royaume Uni ;

1/. Sur la nature du partnership.

- Considérant que le partnership est défini par la loi anglaise du 14 août 1890 comme la relation qui existe entre des personnes exerçant des activités en commun dans un but lucratif ; que ce type d'association est

assimilable à la société de personnes en droit français ;

- Considérant que le partnership de droit anglais Linklaters, auquel était associé Monsieur Philippe Derouin jusqu'au 31 mars 2008, est caractérisé par une société de personnes qui dispose de bureaux en France, dans d'autres États membres de l'Union européenne et dans des États de pays tiers mais qui exerce principalement au Royaume Uni ; que les associés de cette société de personnes perçoivent des rémunérations calculées selon un système de quote-parts des bénéfices réalisés par chacun des bureaux ; que les associés remplissent leurs obligations fiscales dans les pays où le partnership est implanté : au Royaume Uni à raison des revenus provenant du bureau de Londres et en France à raison des bénéfices non commerciaux provenant du bureau de Paris, et dans les pays tiers à raison des quote-parts des résultats des autres bureaux ;

- Considérant que les associés du partnership participent à sa gestion et s'en partagent les bénéfices et le capital ; qu'ils sont inscrits auprès de la Law Society au Royaume Uni dont les statuts précisent que "les juristes agréés exerçant en partenariat ou au sein d'organismes reconnus avec des sollicitors sont soumis aux mêmes règles et principes que les sollicitors" ;

2/. Sur l'incidence de l'arrêt préjudiciel rendu le 3 avril 2008 par la Cour de Justice des Communautés européennes (CJCE).

- Considérant que, dans l'arrêt préjudiciel en date du 3 avril 2008, la CJCE a admis que le Règlement n° 1408/71 relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté est "un instrument de coordination et non d'harmonisation" et que les États membres sont compétents aux fins de déterminer l'assiette de contributions telles que la CSG et la CRDS (point 26) ; qu'il appartient donc à la législation de chaque État membre concerné de déterminer les revenus à prendre en compte pour le calcul de ces contributions (point 24) ;

- Considérant que la CJCE en a alors déduit qu'en l'état actuel du droit communautaire, un État membre est en droit de renoncer, unilatéralement ou dans le cadre d'une convention fiscale telle que la convention bilatérale franco-britannique de prévention de la double imposition en matière d'impôts sur les revenus, à inclure dans l'assiette de contributions sociales, les revenus perçus dans un autre État membre par un travailleur indépendant résident se trouvant dans une situation telle que celle de Monsieur Philippe Derouin ;

- Considérant, en conséquence, que les motifs et le dispositif de cet arrêt conduisent à ne pas faire application du Règlement n° 1408/71 pour statuer sur le présent litige dès lors qu'il est admis qu'il ne contient aucune obligation pour un État membre de calculer le montant des contributions sociales d'un résident sur la totalité des revenus de celui-ci ;

- Considérant que la seule limite apportée par la CJCE, dans le point n° 31 de l'arrêt du 3 avril 2008, dans le respect du principe d'égalité des systèmes de protection sociale, est que "l'exclusion de l'assiette des contributions de sécurité sociale des revenus de source étrangère d'un travailleur ne peut avoir pour conséquence d'affecter le droit dudit travailleur de bénéficier de l'intégralité des prestations prévues par la législation applicable" ; que la Cour précise même "Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier que tel est effectivement le cas dans la situation en cause en l'espèce" ;

- Considérant que l'URSSAF n'est pas fondée à opposer l'article 14bis quinquies du Règlement n° 1408/71 pour dire que l'assiette de la CSG et de la CRDS doit inclure la totalité des revenus alors même que cet article se borne à énoncer que la personne qui exerce normalement une activité non salariée sur le territoire de deux ou plusieurs États membres est soumise à la législation de l'État membre sur le territoire duquel elle réside si elle exerce une partie de son activité sur le territoire de cet État membre ;

- Considérant que l'URSSAF n'est pas non plus fondée à opposer le principe de la primauté du droit communautaire sur le droit international alors même que la CJCE a écarté l'application du Règlement n° 1408/71 dans la présente espèce ;

- Considérant, au visa des motifs et du dispositif de l'arrêt en date du 3 avril 2008, que le litige devient

circonscrit à l'analyse de la volonté de l'État français d'exclure ou non de l'assiette des contributions sociales payées par un travailleur indépendant résident français ses revenus perçus à l'étranger et, en l'espèce, au Royaume Uni ; que la CJCE a fait observer que, dans le cas précis qui lui était soumis, l'exclusion des revenus de sources étrangères de l'assiette des contributions sociales concernées résultait des dispositions de la loi nationale applicable ;

3/. Sur la nature juridique de la CSG et ses conséquences au regard de la Convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968 tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus.

- Considérant que la CSG a été instituée par la loi de finances du 29 décembre 1990 ; que sont redevables de cette contribution, notamment sur leurs revenus d'activité ou de remplacement, toutes les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France aux fins de l'établissement de l'impôt sur le revenu ; que la CSG est due sur les revenus du patrimoine, sur les produits de placement et les sommes engagées ou produits réalisés à l'occasion de jeux, ainsi que sur les revenus d'activité et de remplacement, y compris ceux perçus à l'étranger ou de source étrangère, sous réserve des conventions internationales destinées à éviter les doubles impositions conclues par l'État français ; que la loi sur le financement de la sécurité sociale du 27 décembre 1996 a créé la contribution pour le remboursement de la dette sociale et, dans un souci d'alignement, a élargi l'assiette de la CSG aux salaires, aux revenus professionnels aux pensions de retraite et d'invalidité et aux allocations de chômage ;
- Considérant, concernant la CSG, que l'article L 136-3 du code de la sécurité sociale dispose que sont soumis à cette contribution les revenus professionnels des employeurs et des travailleurs indépendants au sens de l'article L 242-11 qui lui-même renvoie à l'article L 131-6 du même code ;
- Considérant qu'il résulte de la combinaison des différentes dispositions légales que la CSG est assise sur le revenu professionnel retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu avant déduction, abattements et exonérations fiscales, reports déficitaires et amortissements réputés différés, plus-values et moins-values à long terme ;
- Considérant que dans les motifs n° 5, 7 et 9 de sa décision n° 2.000-437 en date du 19 décembre 2000, le Conseil Constitutionnel a décidé que " la contribution sociale généralisée sur les revenus d'activité définis au 1 de l'article L 136-2 du code de la sécurité sociale (...) entre dans la catégorie des "impositions de toutes natures" mentionnées à l'article 34 de la Constitution, dont il appartient au législateur de fixer les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement sous réserve de respecter les principes et règles de valeur constitutionnelle ; qu'il lui revient notamment de prendre en compte les capacités contributives des redevables compte tenu des caractéristiques de chaque impôt" ;
- Considérant que, dans le respect de la hiérarchie des normes, la qualification d'une contribution par une décision constitutionnelle s'impose à l'autorité judiciaire ; que, par la décision ci-dessus rappelée, le Conseil Constitutionnel a donné à la CSG la qualification de contribution fiscale, même si au regard de la réglementation européenne cette contribution relève du champ d'application du Règlement 1408/71 dès lors qu'elle est spécifiquement affectée au financement du régime de sécurité sociale bien qu'il n'existe aucune contrepartie directe et identifiable en termes de prestations conformément aux principes jurisprudentiels du droit communautaire ;
- Considérant, cependant, que du fait de leur assiette sur les revenus de toutes natures, la CSG constitue des mesures prises dans un contexte d'une fiscalisation progressive de la sécurité sociale ;
- Considérant que l'article 14 de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968 tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus est ainsi rédigé "Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire d'activités indépendantes ne sont imposables que dans cet État, à moins que ce résident ne dispose de façon habituelle dans l'autre État contractant d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. S'il dispose d'une telle base, les revenus sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables à ladite base fixe" ; que cette convention exclut expressément de l'assiette fiscale en France les revenus perçus en Grande -Bretagne ; qu'il s'en déduit que

les revenus de Monsieur Philippe Derouin perçus au Royaume Uni au titre du partnership relèvent de cet article 14 ;

- Considérant que la convention ne pouvait, par définition, exclure expressément les revenus de source étrangère pour le calcul de la CSG dès lors que cette contribution a été instituée postérieurement à la convention ;
- Considérant, en outre, que l'article 1er §2 de cette même convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968 stipule que "la présente convention s'appliquera également à tout impôt futur de nature identique ou analogue que l'un des États contractants (...) ajouterait ou substituerait aux impôts actuels" ;
- Considérant qu'en égard à la qualification qui lui a été donnée par la décision du juge constitutionnel en date du 19 décembre 2000 ci-dessus rappelée, la CSG entre dans le champ d'application des dispositions conventionnelles du 22 mai 1968 au titre de la catégorie des nouveaux impôts ;
- Considérant, de surcroît, que Monsieur Philippe Derouin produit aux débats l'échange de lettres des 7 et 28 juillet 1998 entre les autorités françaises et les autorités italiennes qui démontrent qu'elles sont convenues que la CSG devait s'ajouter aux impôts couverts par les dispositions de la convention fiscale franco-italienne du 5 octobre 1989, ce qui démontre, s'il en était besoin, la volonté de l'État français d'exclure les revenus de source étrangère de l'assiette de la CSG ;

4/. Sur les distorsions de concurrence, le principe de libre établissement et de services et les aides d'État.

- Considérant que la CJCE, dans l'arrêt par elle rendu le 3 avril 2008, n'a émis comme seule réserve à la liberté des États membres d'exclure les revenus d'origine étrangère de l'assiette des cotisations que celle relative à la préservation de l'égalité de tous devant la protection sociale ; qu'en tout état de cause, il ne peut être soutenu qu'une telle exclusion par la convention franco-britannique aurait pour conséquence de procurer un avantage commercial aux avocats inscrits à un Barreau français, dès lors que l'URSSAF ne démontre pas que le système fiscal de prélèvement à la source cumulé avec cette exclusions soit globalement plus favorable à Monsieur Philippe Derouin ;
- Considérant, par ailleurs, que l'URSSAF ne démontre pas plus que cette exclusion contrevienne au principe de libre établissement ; que, bien au contraire, la convention franco-britannique a pour effet de permettre une amélioration de la liberté de circulation et d'établissement des Européens en facilitant des systèmes d'échanges tels que celui du partnership ;
- Considérant, enfin, que nonobstant la contradiction de soutenir, comme le fait l'URSSAF, que la CSG n'est pas un impôt et que l'État français accorde une aide d'État en excluant les revenus d'origine anglaise de l'assiette de cette contribution, une telle exclusion ne correspond pas aux critères d'aides d'État tels qu'ils sont définis par le Traité sur l'Union ;

5/. Sur l'abus de droit invoqué par l'URSSAF.

- Considérant que l'URSSAF soutient que Monsieur Philippe Derouin a commis un abus de droit au sens de l'article L 243-7-2 du code de la sécurité sociale ;
- Considérant que cet article, introduit dans le code de la sécurité sociale par la loi du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale, ne vise que les actes juridiques ayant pour objet d'éviter totalement ou partiellement le paiement des contributions sociales ; que le défaut de déclaration et de paiement desdites contributions ne constitue donc pas un acte juridique et n'entre pas dans le champ d'application de la loi ;

Que le moyen ainsi développé par l'URSSAF n'est donc pas fondé ;

- Considérant, pour l'ensemble de ces motifs, que la contrainte délivrée le 27 septembre 2001 et signifiée le 3 décembre 2001 sera annulée à hauteur des montants correspondant au redressement au titre de la CSG ; que les parties seront dès lors invitées à faire leurs comptes ;

6/. Sur la Contribution pour le remboursement de la dette sociale.

- Considérant, par ailleurs, que l'ordonnance du 24 janvier 1996 a institué la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) qui est assise sur les revenus d'activité et de remplacement mentionnés aux articles L 136-2 à L 136-4 du code de la sécurité sociale à l'exception des revenus de source étrangère visés au 1° du III de l'article 15 de ladite ordonnance c'est à dire "perçus à compter du 1^{er} février 1996 et soumis en France à l'impôt sur le revenu. Pour l'application de ces dispositions, le 3° de l'article 83 et le a du 5 de l'article 158 du code général des impôts ne sont pas applicables. La déclaration prévue à l'article 170 du code général des impôts mentionne distinctement les revenus concernés" ;
- Considérant que cette réserve spécifique pour les revenus de source étrangère a pour conséquence que la contribution sur les prélèvements opérés au titre de ces revenus est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu ; qu'en conséquence, seule l'administration fiscale est compétente pour recouvrer la CRDS prélevée sur les revenus de source étrangère ;
- Considérant qu'en égard à cette compétence de l'administration fiscale, l'opposition à la contrainte relative à la CRDS est de la compétence de la juridiction administrative ;
- Considérant, en conséquence, qu'il convient d'ordonner la réouverture des débats afin que les parties s'expliquent sur l'incompétence des juridictions judiciaires quant à la validité de la contrainte délivrée par l'URSSAF au titre du paiement de la CRDS et sur les conséquences de cette incompétence sur le présent litige et plus particulièrement sur la recevabilité de l'opposition formée à l'encontre de la contrainte litigieuse par Monsieur Philippe Derouin ;

Par ces motifs, la cour statuant publiquement et contradictoirement, infirme le jugement entrepris en toutes ses dispositions, Et statuant à nouveau, annule la contrainte délivrée le 27 septembre 2001 et signifiée le 3 décembre 2001 par l'URSSAF de Paris Région parisienne à Monsieur Philippe Derouin à hauteur de sommes réclamées au titre de la Contribution sociale généralisée (C.S.G.),