

Contributions sociales

1339 La CSG, la CRDS, le droit communautaire et les conventions de lutte contre les doubles impositions

Le règlement (CEE) n° 1408/71, du 14 juin 1971 ne s'oppose pas à ce qu'un État membre, dont la législation sociale est seule applicable à un travailleur indépendant résident, exclue de l'assiette de contributions telles que la CSG et la CRDS les revenus perçus par ledit travailleur dans un autre État membre, par application, notamment, d'une convention préventive de la double imposition en matière d'impôts sur les revenus.

CJCE, 3^e ch., 3 avr. 2008, aff. C-103/06, Derouin c/ URSSAF de Paris – Région parisienne (V. déjà Dr. fisc. 2008, 349)

LA COUR – (...)

1. La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation du règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil, du 14 juin 1971, 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, dans sa version modifiée et mise à jour par le règlement (CE) n° 307/1999 du Conseil, du 8 février 1999 (JO L 38, p. 1, ci-après le « règlement n° 1408/71 »).

2. Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Derouin à l'Union pour le recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales de Paris – Région parisienne (URSSAF de Paris – Région parisienne) (ci-après l'« URSSAF ») au sujet de l'assiette de la contribution sociale généralisée et de la contribution pour le remboursement de la dette sociale (ci-après, respectivement, la « CSG » et la « CRDS ») dues par M. Derouin.

(...)

32. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que le règlement n° 1408/71 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce qu'un État membre, dont la législation sociale est seule applicable à un travailleur indépendant résident, exclue de l'assiette de contributions telles que la CSG et la CRDS les revenus perçus par ledit travailleur dans un autre État membre, par application, notamment, d'une convention préventive de la double imposition en matière d'impôts sur les revenus.

(...)

NOTE

L'instauration de la CSG et de la CRDS n'a pas contribué à la simplification des notions et des catégories en droit fiscal (sur les difficultés des qualifications en droit fiscal, P. Amselek, *Une curiosité du droit public financier : les impositions autres que fiscales et parafiscales* : Mélanges Waline, 1974, p. 83. – M.-Ch. Bergerès, *Les impositions affectées ou le développement d'une catégorie juridique sui generis* : LPA 2002, p. 4. – F. Moderne, *Le désordre des qualifications en droit fiscal* : RJF 5/76). La distinction entre les cotisations sociales et les impôts devient particulièrement ténue, suivant en cela le rapprochement des finances sociales et des finances publiques.

L'arrêt Derouin rendu par la CJCE ne va pas contribuer à simplifier les problèmes. L'apport essentiel de cet arrêt est le suivant : les États peuvent modifier par le biais de conventions fiscales contre les doubles impositions l'assiette des cotisations sociales.

Dans le cas de la présente affaire, il s'agissait de savoir, en substance, si les dispositions du règlement (CEE) n° 1408/71 doivent être interprétées en ce sens qu'elles opposent à ce qu'un État membre, compétent en vertu de ce règlement pour prélever des cotisations telles que la CSG et la CRDS, assises sur les revenus perçus par un travailleur indépendant, assuré social dans cet État membre, y compris sur la part des revenus dudit travailleur perçus dans un autre État membre soumis à l'impôt dans cet État, renonce à procéder à un tel prélèvement sur ces derniers revenus, au motif que les dites contributions sont couvertes par la convention préventive de la double imposition conclue entre ces deux États membres (concl. P. Mengozzi, 18 oct. 2007, pt 39).

Il est possible de reformuler la question en des termes plus concis. Le règlement précité impose-t-il à l'État membre compétent d'inclure dans l'assiette de contributions telles que la CSG et la CRDS les revenus provenant de l'activité professionnelle non salariée exercée dans un autre État membre par un travailleur indépendant assuré social dans le premier État membre ?

Les faits qui ont alimenté la question préjudicielle sont les suivants.

M^e Derouin, éminent fiscaliste, réside en France où il exerce la profession d'avocat à titre libéral tout en étant associé du *partnership* de droit anglais Linklaters. Ce *partnership* a son principal établissement au Royaume-Uni mais il possède également des bureaux dans d'autres États membres, notamment en France.

M. Derouin est inscrit à la fois comme avocat à la cour d'appel de Paris et auprès de la *Supreme court of England and Wales*, au Royaume-Uni.

Ayant son domicile en France, M. Derouin est imposé dans cet État membre et dans chacun des États où est implanté Linklaters, à raison de sa quote-part des résultats réalisés dans chaque établissement.

M^e Derouin relève en France d'un régime obligatoire de l'assurance-maladie et il est immatriculé à l'URSSAF en qualité de travailleur indépendant.

À compter de l'année 2000, l'URSSAF a calculé les cotisations sociales ainsi que la CSG et la CRDS dues par ce travailleur indépendant sur les revenus professionnels que celui-ci tire de son activité au sein du bureau du *partnership* en France ainsi que sur la quote-part des bénéfices réalisés par Linklaters au Royaume-Uni.

M. Derouin s'est acquitté des cotisations sociales calculées sur l'ensemble de ses revenus (y compris les revenus de source britannique). Cependant, il a contesté devoir être redevable de la CSG et de la CRDS calculées sur ses revenus de source britannique, au motif que ces contributions ne constituent pas des cotisations sociales, mais bien des impôts. Or, selon M^e Derouin, les revenus de source britannique étant imposés au Royaume-Uni en application de la convention fiscale, seuls les revenus fiscalement imposables en France pourraient être assujettis à la CSG et à la CRDS. L'analyse est rigoureuse mais, apparemment, on est en présence de cotisations sociales dont la répartition de l'assujettissement est dictée par une convention fiscale contre les doubles impositions.

La position de l'URSSAF est bien entendu beaucoup plus simple : s'agissant de cotisations sociales, elles entrent dans le champ d'appli-

cation du règlement (CEE) n° 1408/71 et doivent donc être calculées sur l'ensemble des revenus britanniques et français perçus par M^e Derouin.

La CJCE a reconnu la possibilité pour un État membre dont la législation sociale est seule applicable à un travailleur indépendant résident la possibilité d'exclure de l'assiette de contributions les revenus perçus par un travailleur dans un État membre, par application notamment d'une convention contre les doubles impositions.

Dans le cadre de la CSG et de la CRDS, la Cour de justice consacre donc la prévalence du régime des cotisations sociales mais l'atténue par le biais des conventions contre les doubles impositions. Paradoxalement, les cotisations sociales peuvent être régies par des techniques purement fiscales...

Au préalable il s'agissait d'apprécier les incidences du règlement n° 1408/71 sur la qualification juridique de la CSG et la CRDS.

1. Les incidences du règlement (CEE) n° 1408/71 sur la qualification juridique de la CSG et de la CRDS

La fiscalisation des ressources des régimes de sécurité sociale a débouché sur une jurisprudence constante du Conseil constitutionnel. Bien que la finalité de ces ressources soit exclusivement de concourir à l'équilibre des branches du régime de sécurité sociale, le juge constitutionnel n'a guère eu d'hésitation pour les qualifier d'imposition de toute nature au sens de l'article 34 de la Constitution (*Cons. const.*, 30 déc. 1991, n° 91-DC : *Rec. Cons. const.*, p. 137. – *Cons. const.*, 18 déc. 1997, n° 97-393 DC : *RJF* 1998, n° 202. – Le Conseil d'État a tiré les conséquences de cette jurisprudence, *CE*, 28 mars 1997, n° 179049, n° 179050 et n° 179054, *Sté Baxter et a* : *JurisData* n° 1997-050046 ; *RJF* 1997, n° 508).

Toutefois, si les solutions sont claires et nettes, les fondements sur lesquels elles reposent le sont moins. En effet, la différence entre impositions et cotisations de sécurité sociale se réduit – en droit – au fil du temps : par là se manifeste sans doute l'incidence juridique du profond mouvement entamé depuis les années 1970 qui a conduit à la fiscalisation de la protection sociale (*C David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale* : Dalloz, 4^e éd., 2003, p. 14).

En ce qui concerne les solutions du droit communautaire, il ne semble pas que des éléments incontestables puissent être relevés. Le présent arrêt s'inscrit dans une suite singulièrement plus ambiguë que ne le laissent croire les observations des commentateurs. En effet, la Cour ne s'est jamais prononcée sur la qualification juridique de la CSG ou de la CRDS. Elle s'est bornée à constater que eu égard à leur affectation, elles relevaient du champ d'application du règlement de 1971, précisant que cette constatation « ne saurait être infirmée par la circonstance que le paiement de la CSG n'ouvre droit à aucune contrepartie directe ou identifiable en termes de prestations » ce qui est le critère en droit interne pour distinguer la cotisation de l'imposition.

Dans le cadre de la présente affaire, c'est bien le problème de l'application du règlement (CEE) n° 1408/71 qui se posait et non celui de la qualification intrinsèque des impositions. La Cour est en effet partiellement liée par le contenu de la question. Certes, elle peut reformuler celle-ci en cas d'ambiguïté. C'est ce qui a été réalisé en l'espèce : « La question posée vise, **en substance**, à déterminer si un État membre dont la réglementation en matière de sécurité sociale est applicable en vertu du règlement n° 1408/71 est libre de déterminer l'assiette de contributions telles que la CGS et la CRDS ».

Le recours à l'expression « en substance » traduit à l'évidence un résumé de la question préjudicielle. Ceci étant, il restait la question

essentielle, le champ d'application du règlement et le juge ne pouvaient logiquement dénaturer la question en la reformulant totalement. La qualification des impositions françaises demeurerait sans intérêt pour la solution du litige. La recherche d'une position expresse de la juridiction communautaire sur la CSG et la CRDS devra indubitablement passer par la formulation d'une question préjudicielle adaptée par une juridiction de renvoi.

Le problème a été posé en des termes dépourvus d'ambiguïté par l'avocat général M. Paolo Mengozzi dans l'affaire *Derouin* : « Cependant, tout comme pour les affaires ayant donné lieu aux arrêts *Commission/France*, précités, dans lesquels la Cour a considéré que la qualification d'imposition retenue par le droit interne n'empêchait pas que les deux contributions en cause puissent entrer dans le champ d'application du règlement n° 1408/71 dans la mesure où elles étaient affectées spécifiquement et directement au financement de la sécurité sociale en France et présentaient donc un lien direct et suffisamment pertinent avec les lois qui régissent les branches de la sécurité sociale énumérées à l'article quatre dudit règlement, je ne pense pas, contrairement à ce que suggèrent les motifs de la décision de renvoi, que la présente affaire doive entraîner la Cour à trancher la question de la nature de ces contributions.

Il est en effet suffisant en l'espèce de relever, ainsi que le gouvernement français l'a d'ailleurs concédé lors de l'audience, qu'aucune des parties ayant soumis des observations à la Cour dans la présente affaire ne conteste sérieusement, à la suite des arrêts *Commission c/ France* précités ainsi que, s'agissant de la CSG de l'arrêt, plus récent et quelque peu ambigu *Perez Naranjo*, que la CSG et la CRDS entrent bien dans le champ d'application matériel du règlement n° 1408/71 ».

En ce qui concerne le champ d'application territorial du règlement, il y a donc lieu de considérer qu'il s'agit uniquement d'un système de coordination portant notamment sur la détermination des législations applicables aux travailleurs salariés qui font usage, dans différentes circonstances, de leur droit à la libre circulation. En l'absence d'harmonisation au niveau communautaire, la CJCE a précisé qu'il appartient à la législation de chaque État membre concerné de déterminer les conditions du droit ou de l'obligation de s'affilier à un régime de sécurité sociale, ainsi que le niveau des cotisations dues par les affiliés et les revenus à prendre en compte pour le calcul de ces cotisations (*CJCE*, 9 mars 1976, *aff. C-493/04* : *Rec. CJCE*, I, p. 2369).

Ainsi, un État peut asseoir les cotisations sociales sur des pensions servies dans un autre État membre. En effet, dans le cas où une institution de l'État membre sur le territoire duquel une personne réside verse une pension à cette dernière et si une institution de ce même État membre lui assure la couverture des dépenses d'assurance-maladie, la Cour a indiqué qu'aucune disposition du règlement précité n'interdit à cet État membre de calculer le montant des cotisations sociales de cette personne sur la totalité de ses revenus, qu'ils proviennent de pensions versées dans l'État membre de résidence ou de pensions versées dans d'autres États membres (en particulier, *CJCE*, 15 juin 2000, *aff. C-302/98, M. Seher* : *Rec. CJCE* 2000, I, p. 4585 ; *Europe* 2000, *comm.* 260. Selon l'avocat général, en l'espèce, le droit communautaire a été respecté : « En effet, ainsi que la Cour l'a précisé, le traité ne garantit pas au travailleur que l'extension de ses activités dans plus d'un État membre soit neutre en matière de sécurité sociale. Eu égard aux disparités des législations de sécurité sociale des États membres, une telle extension peut, selon le cas, être plus ou moins avantageuse ou désavantageuse pour ce travailleur. Ainsi, même dans le cas où son application est moins favorable, une législation de sécurité sociale nationale demeure conforme aux dispositions des articles 39 CE et 43 si a) elle ne désavantage pas le travailleur concerné par rapport à ceux qui exercent la totalité de leurs activités dans l'État membre où elle s'applique ou par rapport à ceux qui y

étaient précédemment assujettis et b) elle ne conduit pas purement et simplement à verser des cotisations sociales à fonds perdus » (pt 80)).

Le risque de double imposition est donc incontestable. Pour palier ces difficultés, les conventions contre les doubles impositions peuvent-elles être d'un quelconque secours ?

2. La CSG et la CRDS et les conventions fiscales contre les doubles impositions

C'était à l'évidence le nœud du problème.

Plusieurs éléments permettraient d'apporter une réponse positive :

- l'article 6 du règlement (CEE) n° 1408/71 consacre le principe selon lequel il se substitue à toute convention de sécurité sociale liant exclusivement deux États membres. Selon l'avocat général, ce principe devrait également s'étendre aux dispositions d'autres conventions bilatérales qui entrent dans le champ d'application du règlement ;

- l'article 8 de ce même règlement admet que deux ou plusieurs États membres peuvent conclure entre eux des « conventions fondées sur les principes et l'esprit du règlement ». Or, même si cet article ne concerne que les conventions nouvelles, la sécurité sociale et avant l'entrée en vigueur dudit règlement, « il ne semblerait pas déraisonnable de permettre d'étendre le bénéfice de cette faculté accordée aux États membres, aux conventions internationales, qui bien que conclues dans un domaine autre que celui de la sécurité sociale et avant l'entrée en vigueur dudit règlement comportent des dispositions dont la nouveauté et/ou dont les modifications qui leur sont apportées dans le cadre des relations conventionnelles des États membres conduisent à ce que ces dispositions relèvent du champ d'application de ce même règlement. Néanmoins, ces dispositions devraient toujours, ainsi que l'a fait valoir la Commission lors de l'audience, être fondées sur le principe et l'esprit du règlement n° 1108/71. Elles devraient également respecter les exigences de forme prévue à l'article 8, paragraphe 2 de ce règlement, qui impose aux États membres contractants une obligation de notification des conventions concernées, conformément aux dispositions de l'article 97, paragraphe 1 du même règlement » (pts 70 et 76).

Il reste à relever que la notification prévue n'est jamais intervenue.

Au total, il faut bien constater que les arguments qui sont apportés à l'appui de la possibilité de prendre en compte, dans le règlement n° 1408/71, les conventions fiscales de double imposition ne sont guère totalement convaincants. Bien plus, ces incertitudes se cumulent et au total la distorsion n'est pas négligeable.

Il n'est guère possible toutefois de trouver une solution incontestée. En effet, il n'appartient à la Cour ni de déterminer les faits, ni d'appliquer les règles du droit communautaire à une espèce donnée ni, a fortiori d'examiner la compatibilité du droit interne ou d'une convention préventive de la double imposition avec le droit communautaire.

L'interprétation d'une convention fiscale contre les doubles impositions ne peut donc être le fait de la CJCE saisie d'une question préjudicielle. Au demeurant, si cette possibilité existait la Cour serait peut-être dans une position délicate résultant d'une pratique assez

peu habituelle. Sans entrer dans un débat qui demeure virtuel et qui surtout dépasse le cadre de ce bref commentaire, il est possible de formuler quelques doutes sur l'unicité des techniques d'interprétation des conventions fiscales internationales et des textes communautaires. En effet, en matière de conventions fiscales internationales, il n'y a d'autre règle d'interprétation que celle qui figure dans la convention de Vienne sur le droit des traités : un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire attribué aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but (article 31 de la convention du 23 mai 1969). Sont notamment promues les techniques d'interprétation selon la « bonne foi » et la commune intention des parties.

Les techniques d'interprétation de la CJCE ne sont pas véritablement comparables. Il existe sur la question une abondante littérature qui tend essentiellement à privilégier l'interprétation dite téléologique. C'est en effet celle-ci qui suscite les constructions les plus spectaculaires. Elle consiste à retenir comme un principe d'interprétation les objectifs fondamentaux du traité. Dès lors, une disposition même vague, peut avoir un sens si elle est replacée dans la perspective finaliste qui l'a sous-tendue. Or, dans le cadre du droit international public général, la méthode semble en très nette régression. Ceci ressort notamment de l'avis consultatif de 1962 relatif à certaines dépenses de l'Organisation des Nations Unies. En droit communautaire, les dangers de la méthode ont été également soulignés. Celle-ci ferait courir à la Cour, le danger de dépasser son pouvoir juridictionnel en substituant sa propre appréciation à la volonté des États. Toutefois, à l'heure actuelle, les controverses sur la validité du recours à cette méthode d'interprétation sont assez largement éteintes. L'interprétation téléologique serait même la seule appropriée aux caractéristiques propres des traités instituant les communautés.

Au total, l'arrêt, s'il reste novateur sur l'intégration des deux impositions nouvelles dans le champ d'application des conventions fiscales contre les doubles impositions, reste assez décevant. Fondamentalement, la nature juridique de la CSG et de la CRDS reste ambiguë. La Cour de justice n'a pas eu à trancher la question compte tenu du caractère inadapté des questions préjudicielles qu'elle a eu à traiter.

Quant au Conseil constitutionnel, les réponses apportées demeureraient discutées. Tout ce que l'on sait, c'est que ces impositions font partie des « impositions de toutes natures » qui ne peuvent être créées que par le législateur (article 34 de la constitution).

Maurice-Christian BERGERÈS,
professeur des facultés de droit,
avocat au barreau de Bordeaux

MOTS-CLÉS : Contributions sociales - CSG - Assiette - Revenus de source étrangère - Possibilité d'exclusion par une convention internationale

Contributions sociales - CRDS - Assiette - Revenus de source étrangère - Possibilité d'exclusion par une convention internationale
Union européenne - Protection sociale - Règlement (CEE) n° 1408/71 - Articulation avec les conventions fiscales

JURISCLASSEUR : Protection sociale Traité, Fasc. 204-15, par Rémi Pellet ; Fiscal ID, Fasc. 1065 et 1066 ; Fiscal international, Fasc. 3280 (à créer)