

Droit de l'Union européenne

109 La portée des principes de coopération loyale et de confiance mutuelle entre États en matière de certificat E 101 (désormais A1) de sécurité sociale : vers une transposition en matière fiscale ?

À PROPOS DE CJUE, GR. CH., 6 FÉVR. 2018, AFF. C-359/16, OMER ALTUN ET A.

Philippe DEROUIN,
avocat au barreau de Paris



1 – À la suite d'un renvoi préjudiciel de la Cour de cassation de Belgique, la CJUE, statuant en formation solennelle de grande chambre, a rendu un arrêt qui complète et précise sa précédente décision *A-Rosa Flussschiff* (CJUE, 1^{re} ch., 27 avr. 2017, aff. C-620/15, *A-Rosa Flussschiff GmbH c/ URSSAF* : *JurisData* n° 2017-009326). Ce précédent était intervenu dans

une affaire française qui a ultérieurement donné lieu à un arrêt de l'assemblée plénière de la Cour de cassation française (*Cass. ass. plén.*, 22 déc. 2017, n° 13-25467 : *JurisData* n° 2017-026475 ; *JCP G* 2018, 253, note I. Omarjee ; *Procédures* 2018, comm. 50, note A. Bugada).

2 – Comme dans le cas français, le litige concernait la mise en œuvre de l'article 14, 1, a du règlement (CEE) n° 1408/71 du 14 juin 1971 modifié, 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.

Comme lors de précédentes décisions, la Cour s'est prononcée sur la portée du certificat E 101, par lequel l'institution compétente de l'État membre où l'entreprise qui emploie les travailleurs concernés est établie déclare que son propre régime de sécurité sociale restera applicable à ces derniers. Elle a confirmé que :

– le principe de coopération loyale entre les États impose à l'institution émettrice de procéder à une appréciation correcte des

faits pertinents pour l'application des règles relatives à la détermination de la législation applicable en matière de sécurité sociale et, partant, de garantir l'exactitude des mentions figurant dans le certificat E 101 ;

– dans la mesure où il crée une **présomption de régularité de l'affiliation du travailleur concerné au régime de sécurité sociale** de l'État membre où est établie l'entreprise qui l'occupe, **ce certificat s'impose, en principe, à l'institution compétente de l'État membre dans lequel ce travailleur effectue un travail, en application du principe de confiance mutuelle découlant du principe de coopération loyale entre les États ;**

– dès lors, aussi longtemps que le certificat E 101 n'est pas retiré ou déclaré invalide, l'institution compétente de l'État membre dans lequel le travailleur effectue un travail doit tenir compte du fait que ce dernier est déjà soumis à la législation de sécurité sociale de l'État membre où est établie l'entreprise qui l'emploie et cette institution ne saurait, par conséquent, soumettre le travailleur en question à son propre régime de sécurité sociale ;

– il incombe à l'institution compétente de l'État membre qui a établi le certificat E 101 de **reconsidérer le bien-fondé de cette délivrance et, le cas échéant, de retirer ce certificat lorsque l'institution compétente de l'État membre dans lequel le travailleur effectue un travail émet des doutes quant à l'exactitude des faits** qui sont à la base dudit certificat et, partant, des mentions qui y figurent.

– ainsi, **en cas d'erreur, même manifeste**, d'appréciation sur les conditions d'application des règlements n° 1408/71 et 574/72, et quand bien même il serait avéré que les conditions de l'activité des travailleurs concernés n'entrent manifestement pas dans le champ d'application matériel de la disposition sur la base de laquelle le certificat E 101 a été délivré, **la procédure à suivre pour résoudre les éventuels différends entre les institutions des États membres concernés portant sur la validité ou l'exactitude d'un certificat E 101 doit être respectée.**

3 – L'apport essentiel de l'arrêt de grande chambre du 8 février 2018 consiste à prévoir une ouverture dans l'hypothèse de **fraude** (pts 48 et 49), dont la Cour précise d'abord (pts 50 à 58) les deux éléments constitutifs :

– un élément objectif consistant dans « le fait que les conditions requises aux fins de l'obtention et de l'invocation d'un certificat E 101, ne sont pas remplies » ; en l'occurrence, les entreprises bulgares ayant procédé au détachement des salariés n'exerçaient aucune activité significative en Bulgarie ;

– un élément subjectif correspondant à « l'intention des intéressés de contourner ou d'éviter les conditions de délivrance dudit certificat, en vue d'obtenir l'avantage qui y est attaché » ; soit, en l'espèce la présentation de faits ne correspondant pas à la réalité. L'obtention frauduleuse d'un certificat E 101 peut ainsi découler d'une action volontaire, telle que la présentation erronée de la situation réelle du travailleur détaché ou de l'entreprise détachant ce travailleur, ou d'une omission volontaire, telle que la dissimulation d'une information pertinente dans l'intention d'éviter les conditions d'application du texte pertinent (pt 53).

4 – À ces considérations de fond, la Cour ajoute des règles de procédure :

« 54. Dans ce contexte, **lorsque**, dans le cadre du dialogue prévu à l'article 84 bis, paragraphe 3, du règlement no 1408/71, **l'institution de l'État membre dans lequel des travailleurs ont été détachés saisit l'institution émettrice des certificats E 101 d'éléments concrets qui donnent à penser que ces certificats ont été obtenus frauduleusement, il appartient à la seconde institution, en vertu du principe de coopération loyale, de réexaminer, à la lumière de ces éléments, le bien-fondé de la délivrance desdits certificats et, le cas échéant, de retirer ceux-ci.**

55. **Si cette dernière institution s'abstient de procéder à un tel réexamen dans un délai raisonnable**, lesdits éléments doivent pouvoir être invoqués dans le cadre d'une procédure judiciaire, aux fins d'obtenir du juge de l'État membre dans lequel les travailleurs ont été détachés qu'il écarte les certificats en cause. ».

La Cour a conclu que « lorsque l'institution de l'État membre dans lequel les travailleurs ont été détachés a saisi l'institution émettrice de certificats E 101 d'une demande de réexamen et de retrait de ceux-ci à la lumière d'éléments recueillis dans le cadre d'une enquête judiciaire ayant permis de constater que ces certificats ont été obtenus ou invoqués de manière frauduleuse, et que l'institution émettrice s'est abstenue de prendre en considération ces éléments aux fins du réexamen du bien-fondé de la délivrance desdits certificats, **le juge national peut**, dans le cadre d'une procédure diligentée contre des personnes soupçonnées d'avoir eu re-

cours à des travailleurs détachés sous le couvert de tels certificats, **écarter ces derniers si, sur la base desdits éléments et dans le respect des garanties inhérentes au droit à un procès équitable qui doivent être accordées à ces personnes, il constate l'existence d'une telle fraude.** » (pt 61 et dispositif).

5 – Cette décision complète ainsi la jurisprudence antérieure. Elle est directement applicable dans tous les cas où le rattachement à un régime de sécurité sociale d'un État-membre est contesté : la procédure de résolution des différends est toujours un préalable mais, lorsque la fraude est invoquée et que l'institution émettrice du certificat ne se manifeste pas dans un délai raisonnable, alors le juge national peut être saisi pour apprécier la fraude à l'issue d'un procès équitable. La solution concerne non seulement les cotisations sociales proprement dites mais aussi les prélèvements fiscaux, tels la CSG et la CRDS, qui suivent le même régime.

Ce raisonnement et ces solutions devraient être transposables en matière fiscale, pour l'application des directives européennes d'harmonisation fiscale, lorsqu'un élément de l'imposition dépend de la résidence d'une partie. Tel peut être le cas de la détermination du redevable de la TVA en matière de prestations de service entre assujettis, de manière à éviter la double imposition économique de la même prestation dans le même État suivant que ce dernier considère le prestataire établi sur son territoire alors que l'État du siège du même prestataire l'a précédemment revendiqué. Le principe de coopération loyale entre États-membres, dégagé par la jurisprudence de la Cour et consacré à l'article 4, § 3 du Traité de l'Union européenne, applicable en pareil cas, devrait avoir la même portée : d'abord un dialogue entre États-membres concernés et ce n'est qu'en cas de fraude et d'absence de réponse de l'autre État dans un délai raisonnable qu'une procédure respectueuse des garanties d'un procès équitable pourrait être engagée.

6 – Pour l'application des conventions fiscales bilatérales, le principe de coopération loyale ne s'impose pas en tant que tel mais connaît un équivalent, peut-être moins puissant, dans celui d'application de bonne foi des traités internationaux. Cette dernière exigence ne devrait-elle pas avoir des conséquences similaires en ce qui concerne les attestations de résidence fiscale établies par les administrations fiscales étrangères : les certificats ou attestations de résidence fiscale émanant des autorités compétentes ne doivent-ils pas être présumés réguliers, et donner lieu aux avantages conventionnels, notamment en matière d'élimination ou de réduction des retenues à la source ? Sauf pour l'administration de l'État de la source des revenus à mettre en œuvre la procédure d'échange d'informations voire la procédure amiable prévue par la convention fiscale pertinente pour résoudre le différend. Ce ne serait qu'après avoir engagé ces procédures, en présence d'éléments constitutifs de fraude et en l'absence de réexamen par l'autorité compétente de l'autre État dans un délai raisonnable, que la qualité de résident conventionnel pourrait être contestée par l'administration de l'État de la source dans un procès équitable devant le juge national de l'impôt (V. sur ce sujet *Ph. Derouin, La retenue à la source de l'article 182 B à l'épreuve du principe d'égalité et des droits de la défense : Dr. fisc. 2017, n° 45, étude 532, spéc. n° 18 s.*).