

lien direct et suffisamment pertinent avec les lois qui régissent les branches de sécurité sociale énumérées à l'article 4 du règlement 1408/71 « *dès lors qu'il n'est pas contesté que le produit de ces prélèvements est affecté directement et spécifiquement au financement de certaines branches de sécurité sociale en France ou à l'apurement des déficits de ces dernières* ».

La réponse à cette question concernant la CSG et la CRDS est d'autant plus prégnante que la LFR du 16 août 2012 a étendu le champ d'application des prélèvements sociaux sur les revenus du capital aux revenus fonciers et aux plus-values immobilières de source française perçus par les personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France. Non seulement les résidents travaillant dans un autre État membre sont soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du capital, mais aussi désormais les non-résidents, sous réserve des conventions fiscales internationales, quand bien même ils sont soumis à la législation de sécurité sociale d'un autre État membre.

La Commission européenne a déjà eu l'occasion d'estimer que cette modification de la législation française était contraire au droit de l'UE<sup>83</sup>. Elle a été saisie par un résident fiscal irlandais, relevant de la législation de sécurité sociale irlandaise, qui conteste l'assujettissement aux prélèvements sociaux des revenus d'un bien immobilier détenu en France.

Quand bien même la France arguait que l'imposition de revenus liés aux biens immeubles devait faire l'objet d'un traitement particulier tenant à leur nature, la Commission s'est placée, comme la CJUE, sur le seul terrain de l'affectation spécifique et directe des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au financement de la sécurité sociale. Le principe de l'unicité de législation en matière de prélèvements affectés à la sécurité sociale devrait s'appliquer tant qu'il s'agit des revenus personnels des personnes concernées, seuls les prélèvements sur les biens et services (comme la TVA ou les droits d'accises) étant exclus du champ d'application du règlement européen.

### *1.2.3. Les conséquences de la dualité de qualification juridique de la CSG*

Au sens des dispositions constitutionnelles nationales, la CSG constitue une imposition de toutes natures. L'autorité compétente pour fixer ses règles d'assiette, ses taux et ses modalités de recouvrement est le législateur, qui peut exercer sa compétence soit en loi de finances, soit en LFSS, soit dans une loi ordinaire, mais qui doit exercer pleinement sa compétence en ne laissant au pouvoir réglementaire que la fixation des modalités de mise en œuvre des règles législatives. Une difficulté pratique a surgi du fait que la CSG sur les revenus d'activité s'est substituée à des cotisations sociales, en reprenant leurs règles d'assiette et de recouvrement.

Afin, d'une part, de ne pas risquer d'introduire de différenciation entre les règles applicables aux cotisations et aux contributions sociales et, d'autre part, de ne pas devoir reprendre et actualiser chaque année dans la loi des dispositions assez complexes et détaillées (notamment pour le calcul d'assiettes forfaitaires applicables à certaines professions), une technique légistique particulière a été retenue : tant le I *bis* de l'article L. 136-2 et l'article L. 136-3 du code de la sécurité sociale (pour les règles d'assiette) que l'article L. 136-5 du même code (pour les règles de recouvrement) prévoient que le Parlement valide implicitement chaque année les règles correspondantes figurant dans des décrets et arrêtés « *dans leur rédaction en vigueur à la date de publication de la dernière LFSS* ».

Au sens des dispositions législatives nationales, la CSG – en tant qu'imposition – ne saurait être assimilée aux cotisations sociales pour l'application des règles de déductibilité au regard du revenu

---

<sup>83</sup> Dans le cadre d'une procédure EU Pilot n° 4339/12/EMPL, qui a fait l'objet d'une clôture négative le 11 juillet 2013.

imposable à l'IR<sup>84</sup>. Son régime de déduction pour la détermination des bases d'imposition à l'IR est organisé de manière tout à fait spécifique par la loi : seule une fraction de la CSG est déductible<sup>85</sup>, alors qu'en principe<sup>86</sup> tous les impôts peuvent être compris parmi les charges déductibles.

Au sens du droit de l'UE, la CSG constitue une cotisation sociale. Le principe de l'unicité de législation applicable à une personne affiliée à la sécurité sociale, qui a pour corollaire l'interdiction d'une double cotisation sur un même revenu personnel, interdit d'assujettir à la CSG les personnes physiques qui ne sont pas à la charge d'un régime obligatoire français d'assurance maladie. Compte tenu de la réponse à la question préjudicielle apportée par la CJUE dans son arrêt du 26 février 2015, la législation française concernant l'ensemble des prélèvements sociaux sur les revenus du capital doit être alignée sur les critères d'assujettissement applicables en matière de prélèvements sociaux sur les revenus d'activité et de remplacement.

Le CE a déjà fait application de cette jurisprudence européenne, en invalidant l'imposition aux prélèvements sociaux d'une plus-value immobilière réalisée par un contribuable fiscalement domicilié en France mais non affilié à un régime obligatoire français de sécurité sociale, au motif que « *l'existence ou l'absence de contrepartie en termes de prestations est dépourvue de pertinence pour l'application du règlement* » européen<sup>87</sup>.

Mis à part ce critère d'assujettissement, la qualification de la CSG en droit de l'UE n'a pas d'autre conséquence sur la définition des règles d'assiette. En effet, la CJCE a précisé<sup>88</sup> que la France peut exclure de l'assiette de la CSG les revenus perçus dans un autre État membre par un travailleur affilié à la sécurité sociale en France, unilatéralement ou dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale. Elle a ainsi indiqué que, « *s'agissant plus particulièrement de la détermination de l'assiette des contributions sociales, selon une jurisprudence constante, il appartient, en l'absence d'une harmonisation au niveau communautaire, à la législation de chaque État membre concerné de déterminer les revenus à prendre en compte pour le calcul de ces contributions. Il importe, certes, que, dans l'exercice de sa compétence, l'État membre concerné respecte le droit communautaire. La compétence des États membres n'est donc pas illimitée, dès lors que ces derniers sont notamment tenus de respecter l'esprit et les principes du règlement n° 1408/71, dont celui de l'unicité de la législation applicable en matière de sécurité sociale, de veiller à ce qu'une personne ne soit pas pénalisée dans l'exercice de son droit à la libre circulation et de s'assurer que le régime ainsi élaboré ne prive pas cette personne de protection sociale* ». Il est aussi possible d'inclure dans l'assiette de la CSG l'ensemble des revenus perçus par un travailleur en France sur le territoire d'autres États membres<sup>89</sup>.

---

<sup>84</sup> Tel était l'objet du litige ayant donné lieu à la décision *Martin* du CE du 7 janvier 2004 précitée.

<sup>85</sup> A hauteur de 5,1 % pour les revenus d'activité et du capital, de 4,2 % pour les pensions de retraite et d'invalidité et de 3,8 % pour les autres revenus de remplacement, selon l'article 154 *quinquies* du CGI.

<sup>86</sup> En vertu du 4° du 1 de l'article 39 du CGI.

<sup>87</sup> 17 avril 2015, n° 365511, *M. Leduc*.

<sup>88</sup> CJCE, 3 avril 2008, aff. 103/06, *Derouin c/ URSSAF de Paris*.

<sup>89</sup> CJCE, 26 mai 2005, aff. 249/04, *Allard*.

Compte tenu du droit de l'UE, tout prélèvement sur les revenus personnels affecté directement au financement d'un régime de sécurité sociale ne doit pas taxer des revenus soumis à des prélèvements équivalents dans d'autres États membres, alors qu'un financement au moyen d'une imposition d'Etat pourrait permettre de taxer de tels revenus. Cette contrainte pesant sur la territorialité du prélèvement social résulte du choix du mode de financement de la sécurité sociale dans chaque État membre. Il s'agit en réalité de la conséquence de l'absence d'harmonisation européenne en la matière, puisque le droit de l'UE ne porte pas atteinte à la compétence des États membres pour aménager leurs systèmes de sécurité sociale<sup>90</sup>. Comme le rappelle l'article 153 du TFUE, les règles européennes de coordination en matière de sécurité sociale ne doivent pas porter atteinte au principe de subsidiarité, en vertu duquel chaque État membre définit les principes fondamentaux de son propre système de sécurité sociale. On peut toutefois se demander si le respect de l'autre condition prévue par l'article 153 du traité, à savoir ne « *pas en affecter sensiblement l'équilibre financier* », n'est pas remis en cause par l'interprétation finaliste donnée par la CJUE.

En effet, selon les indications fournies par le secrétaire d'Etat chargé du budget<sup>91</sup>, l'impact financier sur les comptes de la sécurité sociale de l'arrêt de la CJUE du 26 février 2015 serait de plusieurs centaines de millions d'euros.

---

<sup>90</sup> CJUE, 21 février 2013, aff. 282/11, *Salgado González*.

<sup>91</sup> Audition de C. Eckert par la commission des affaires sociales du Sénat, le 24 mars 2015.