

DIRIGEANTS ET SALARIÉS

Chronique d'actualité



Dimitar HADJIVELTCHEV
Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats

Revenus d'activité

> **Bénéfices non commerciaux de source étrangère** - Le Conseil d'État juge que 1° le coefficient de majoration de 1,25 n'avait pas à être appliqué aux revenus d'un contribuable adhérent d'un organisme de gestion agréé, quelle que soit l'origine de ces revenus (rég. applicable aux revenus antérieurs à 2015), et que 2° ces revenus de source étrangère, exonérés de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR) en vertu des conventions fiscales applicables, devaient être ajoutés au revenu fiscal de référence pour le calcul du taux effectif de la CEHR (V. § 1).

Revenus d'activité

1. Bénéfices non commerciaux (BNC) de source étrangère - 1° Coefficient multiplicateur de 1,25 - Organisme de gestion agréé - 2° Contribution sur les hauts revenus - Taux effectif - Le Conseil d'État juge que 1° le coefficient de majoration de 1,25 n'avait pas à être appliqué aux revenus d'un contribuable adhérent d'un organisme de gestion agréé, quelle que soit l'origine de ces revenus (rég. applicable aux revenus antérieurs à 2015) et que 2° ces revenus de source étrangère, exonérés de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR) en vertu des conventions fiscales applicables, devaient être ajoutés au revenu fiscal de référence pour le calcul du taux effectif de la CEHR.

CE, 9^e et 10^e ch., 10 juill. 2019, n° 412624, Benda, concl. E. Bokdam-Tognetti (V. annexe 1)



Rosemary BILLARD-MOALIC
Avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats

Pensions

> **Prélèvements sociaux** - Le Conseil d'État juge qu'en application du règlement européen de coordination des systèmes de sécurité sociale, tel qu'interprété par la CJUE, l'État membre de résidence ne peut exiger le paiement de cotisations sociales lorsque l'assuré bénéficie d'une pension versée par un autre État membre, sous réserve qu'il ne bénéficie pas également d'une pension versée par l'État membre de résidence. Une personne ne peut donc demander à être exonérée de la CSG-CRDS sur ses pensions suisses alors qu'elle est également titulaire de pensions françaises (V. § 5).

2. Le requérant, domicilié fiscalement en France, a perçu en 2013, en sa qualité d'avocat associé d'un cabinet, *partnership* de droit britannique, des bénéfices non commerciaux (BNC) de source étrangère (provenant de divers pays). Ces BNC ayant été imposés dans les divers États de source, un crédit d'impôt conventionnel égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus avait été octroyé au requérant en application des stipulations relatives à l'élimination des doubles impositions des conventions fiscales bilatérales conclues entre la France et les États de source des revenus.

Afin de déterminer l'assiette imposable à l'impôt sur le revenu de l'intéressé, l'administration fiscale avait initialement appliqué aux BNC de source étrangère le coefficient de majoration de 1,25 prévu par l'article 158 du CGI en l'absence de contrôle de ceux-ci par un centre de gestion agréé, tandis qu'elle avait calculé le crédit d'impôt conventionnel afférent à ces revenus sans faire application de ce coefficient. Elle avait procédé de même pour la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR).

Le requérant a contesté ces modalités de calcul du crédit d'impôt en faisant valoir que ses BNC étrangers devaient être majorés de 1,25 pour la détermination de l'assiette imposable.

L'administration a revu sa copie en renonçant à l'application du coefficient de majoration. Il en a résulté un dégrèvement d'impôt sur le revenu et de CEHR. Le requérant a toutefois maintenu que ses BNC devaient être majorés de 1,25 euros pour le calcul du crédit d'impôt et qu'il en résultait une décharge d'imposition complémentaire d'impôt sur le revenu) et de CEHR, ainsi qu'une restitution au titre du crédit d'impôt conventionnel.

Le Tribunal administratif de Paris, en 2016¹, et la Cour administrative d'appel de Paris, en 2017², ont rejeté ses demandes. Le pourvoi en cassation s'est également soldé par un échec.

3. Sur l'application du coefficient de 1,25 - Devant le Conseil d'État, le requérant soutenait que la cour avait commis une erreur de droit en jugeant qu'il n'y avait pas lieu, pour calculer le montant de l'impôt français et du crédit d'impôt conventionnel correspondant, d'appliquer le coefficient multiplicateur de 1,25 prévu au 7 de l'article 158 du CGI dans sa rédaction applicable à l'espèce.

Le Conseil d'État rejette ce premier moyen en approuvant la lecture conforme à la lettre du 7 de l'article 158 du CGI faite par la cour. Les juges du fond ont en effet considéré que la majoration des BNC perçus par le requérant n'était pas conditionnée par l'absence de contrôle de la déclaration par un centre de gestion agréé, mais par le défaut d'adhésion à un tel organisme. Ayant relevé que le *partnership* dont le requérant était associé était, au cours de l'année 2013 et pour les besoins de son activité française, adhérent d'une association de gestion agréée, les juges du fond en avaient justement déduit l'inapplicabilité du coefficient de majoration, sans qu'il soit besoin de distinguer entre les BNC de source française et ceux de source étrangère, pour déterminer le crédit d'impôt conventionnel auquel ces revenus ouvraient droit.

4. Sur la CEHR - Le second moyen du pourvoi visait à exclure les revenus de source étrangère, exonérés de CEHR en application des conventions fiscales bilatérales conclues entre la France et les États de source des revenus, du calcul du revenu fiscal de référence.

L'article 1417 du CGI prévoit que le revenu fiscal de référence est constitué du montant net des revenus et plus-values retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, majoré notamment du montant des revenus exonérés en application d'une convention fiscale internationale. Ainsi, pour calculer le montant de la CEHR due par le requérant, l'administration avait calculé le revenu fiscal de référence en incluant les revenus de source étrangère, puis avait appliqué la méthode du taux effectif afin d'aboutir à l'exonération de CEHR de ces revenus (elle avait calculé une cotisation fictive de CEHR en appliquant le barème propre à cette imposition puis avait neutralisé les revenus de source étrangère exonérés en multipliant cette cotisation fictive par le rapport entre le total des revenus de source française de l'intéressé sur le total des revenus).

Le requérant a contesté cette méthode en invoquant la

doctrine administrative aux termes de laquelle les revenus de source étrangère exonérés d'impôt sur le revenu en France en vertu d'une convention fiscale internationale sont également exonérés de la CEHR³. Ces commentaires étant muets quant à la méthode d'exonération, le requérant en a déduit que l'exemption devait être intégrale et non avec réserve de progressivité, conduisant à une exclusion pure et simple des revenus de source étrangère du revenu fiscal de référence.

Le Conseil d'État a toutefois approuvé la cour qui avait jugé que la doctrine ne préconisait pas d'exclure les revenus exonérés d'impôt sur le revenu en France en vertu d'une convention fiscale internationale du revenu fiscal de référence, mais seulement de les exonérer de cette contribution.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

1° Cette décision n'est utile que pour les revenus perçus jusqu'en 2014. En effet, à compter des revenus de 2015, les revenus de source étrangère peuvent être soumis au contrôle d'un centre de gestion agréé (CGI, art. 1649 quater H issu L. n° 2015-1786, 29 déc. 2015 de finances rectificative pour 2015) et donc la question de l'application du coefficient de majoration de 1,25 ne devrait plus se poser, sauf en présence d'un contribuable n'ayant pas transmis ses revenus étrangers à son centre de gestion.

2° La solution relative à la CEHR constitue quant à elle une application classique des conventions fiscales internationales.

D. HADJIVELTCHEV et R. BILLARD-MOALIC ■

Pensions

5. Pensions - Prélèvements sociaux - Principe d'unicité de la législation sociale - Libre circulation des travailleurs - Le Conseil d'État juge qu'en application du règlement européen de coordination des systèmes de sécurité sociale, tel qu'interprété par la CJUE, l'État membre de résidence ne peut exiger le paiement de cotisations sociales lorsque l'assuré bénéficie d'une pension versée par un autre État membre, sous réserve qu'il ne bénéficie pas également d'une pension versée par l'État membre de résidence. Une personne ne peut donc demander à être exonérée de la CSG-CRDS sur ses pensions suisses alors qu'elle est également titulaire de pensions françaises.

CE, 9^e et 10^e ch., 1^{er} juill. 2019, n° 416662, Schuller, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon (V. annexe 2)

1 TA Paris, 26 sept. 2016, n° 1511202.

2 CAA Paris, 17 mai 2017, n° 16PA03410.

3 BOI-IR-CHR, 27 sept. 2012, § 280.

6. Le principe d'unicité de la législation sociale au sein de l'Union européenne, applicable également aux relations entre la Suisse et les États membres, s'oppose-t-il à ce que la France soumette à la CSG et à la CRDS les pensions servies par un autre État membre à un résident de France, lorsque ce dernier perçoit également une pension de source française ?

Le Conseil d'État, à la lumière du règlement de coordination des régimes de sécurité sociale dans l'Union européenne⁴ (ci-après « le règlement »), a répondu par la négative et ainsi mis un terme aux espoirs des quelques 600 requérants devant les tribunaux administratifs placés dans une situation similaire.

7. En l'espèce, la requérante était fiscalement domiciliée en France. Elle percevait chaque année des pensions de retraite de source française et une pension de réversion de source suisse, son époux, décédé en 2011, ayant effectué sa carrière en Suisse. À ce titre, la requérante était assujettie aux cotisations de sécurité sociale en France sur l'ensemble de ses pensions.

Initialement, la pension de source étrangère avait été soumise à l'impôt sur le revenu au titre des années 2011 à 2013 mais n'avait pas supporté la CSG et la CRDS. L'administration fiscale avait en conséquence procédé au rappel de ces contributions sociales au titre de ces trois années.

La requérante a vainement contesté le redressement devant le Tribunal administratif de Strasbourg puis devant la Cour administrative d'appel de Nancy.

Son pourvoi en cassation n'a pas rencontré plus de succès. Les deux moyens ont en effet été rejetés par le Conseil d'État.

8. Le premier moyen reposait sur une interprétation du principe général selon lequel l'État de résidence ne peut exiger le paiement de cotisations sociales lorsque l'assuré bénéficie d'une pension versée par un autre État couvert par le règlement.

Le second moyen tendait à faire valoir que l'assujettissement des pensions suisses aux cotisations sociales en France constituait une double cotisation dès lors que les revenus d'activité du mari de la requérante, ayant servi à la constitution des droits à pension, avaient, en leur temps, supporté eux-mêmes des cotisations sociales en Suisse. De cette prétendue double cotisation résultait une atteinte à la libre circulation des travailleurs : la requérante se serait trouvée dans une situation moins favorable qu'un assuré ayant fait toute sa carrière en France, supposé n'avoir cotisé qu'une seule fois.

9. Le Conseil d'État se livre à une exégèse du règlement. Il rappelle tout d'abord le principe selon lequel les travailleurs et

4 Le règlement (CEE) n° 1408/71 du 14 juin 1971 a été repris par le règlement (CE) n° 883/2004 du 29 avril 2004 au 1^{er} avril 2012. Compte tenu des années en litige, 2011, 2012 et 2013, les deux règlements sont successivement applicables.

les retraités qui se déplacent à l'intérieur de l'Union européenne ou en Suisse doivent être soumis à la législation sociale d'un seul État. Une personne doit donc être assurée sociale en application de la législation d'un seul État. Corrélativement, un même revenu est soumis à cotisations sociales dans un seul État⁵.

Ensuite, le Conseil d'État précise que c'est l'État de résidence du titulaire de plusieurs pensions servies par différents États membres, dont l'État de résidence, qui doit offrir les prestations sociales et en assumer la charge comme si l'intéressé était titulaire d'une pension due au titre de la seule législation de l'État de résidence⁶. L'État de résidence peut donc opérer des retenues de cotisations sociales sur la pension qu'il verse à hauteur des prestations qu'il offre, c'est-à-dire sur une assiette constituée de la pension versée par l'État de résidence et de la pension de source étrangère. À titre d'exception, l'État de résidence perd le droit de prélever des cotisations sociales dans l'hypothèse où il ne verse aucune pension et où les prestations sociales sont prises en charge par un autre État en contrepartie de versements antérieurs⁷.

En l'espèce, la requérante ne pouvait donc utilement contester l'application de la CSG-CRDS sur une assiette constituée des pensions françaises et des pensions suisses dès lors que les juges du fond avaient établi qu'elle était titulaire à la fois de pensions suisses et de pensions françaises et qu'elle était, de ce fait, assujettie à la législation de sécurité sociale française.

Enfin, la requérante se bornait à faire valoir que son époux avait acquitté, en son temps, des cotisations sur ses revenus d'activité suisses. Or, cela ne la distinguait en rien d'un assuré ayant accompli sa carrière en France, qui a acquitté des cotisations sociales sur ses revenus d'activité et acquitte encore, une fois à la retraite, la CSG-CRDS sur sa pension française. Elle ne se trouvait donc pas dans une situation moins favorable susceptible de caractériser une entrave à la libre circulation des travailleurs.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

En présence de contribuables résidents de France, l'ensemble des pensions perçues, de source française, européenne ou suisse, sera soumis à la CSG-CRDS lorsque ces contribuables bénéficient des prestations en France. **Corrélativement, aucune cotisation sociale ne devrait être prélevée à l'étranger.**

D. HADJIVELTCHEV et R. BILLARD-MOALIC ■

5 Règl. n° 1408/71, art. 13 et Règl. n° 883/2004, art. 11.

6 Règl. n° 1408/71, art. 27 et Règl. n° 883/2004, art. 23.

7 Règl. n° 1408/71, art. 33, § 1 et 2 et Règl. n° 883/2004, art. 30, § 1 et 2, tels qu'interprétés par la jurisprudence de la CJUE (CJUE, 10 mai 2011, C-389/99, Rundgren et CJCE, 18 juill. 2006, C-50/05, Nikula).

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CE, 9^e et 10^e ch., 10 juill. 2019, n° 412624, Benda, concl. E. Bokdam-Tognetti

Annexe 2 : CE, 9^e et 10^e ch., 1^{er} juill. 2019, n° 416662, Schuller, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon

