N° 395128

M. B...

10ème et 9ème chambres réunies

Séance du 27 février 2017

Lecture du 20 mars 2017

CONCLUSIONS

Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public

Ce litige fiscal pose la question de l'articulation entre les contributions sociales sur les revenus d'activité et de remplacement régies par les articles L. 136-1 à 3 du code de la sécurité sociale et les contributions sociales sur les revenus du patrimoine régies par l'article L. 136-6 du même code, en l'espèce en tant qu'elles trouvent à s'appliquer aux revenus des artistes-auteurs.

La première contribution vise : « Les personnes physiques qui sont à la fois considérées comme domiciliées en France pour l'établissement de l'impôt sur le revenu et à la charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire français d'assurance maladie ». Elle est, pour les artistes-auteurs, assise sur le montant brut des droits d'auteur lorsque ces derniers sont assimilés fiscalement à des traitements et salaires par le 1 quater de l'article 93 du code général des impôts, et sur le montant des revenus imposables au titre des bénéfices non commerciaux majorés de 15 % lorsque cette assimilation n'est pas applicable. Elle est recouvrée de façon générale comme les cotisations sociales – par les URSSAF et, pour le cas particulier des artistes-auteurs, par les organismes agréés en vertu des articles L. 382-1 et suivants du code. Son contentieux relève des règles du contentieux de la sécurité sociale.

La seconde contribution vise : « Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts ». Elle est assise sur : « le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre de l'article L. 136-7, des revenus fonciers, des rentes viagères, des revenus de capitaux mobiliers, des plus-values et assimilés et : « De tous revenus qui entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles au sens du code général des impôts, à l'exception de ceux qui sont assujettis à la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement définie aux articles L. 136-1 à L. 136-5. ». Elle est recouvrée comme l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire par les services fiscaux, et leur contentieux relève du juge administratif (CE, 28 avril 2000, C..., n° 216459, T. p. et RJF 7-8/00 n° 1026 ; TC, 3 juillet 2000, D..., n° 3192, P. et RJF 3/01 n° 364).

Le monde étant parfois bien fait, même en matière fiscale, les dispositions des articles 1600-C, 1600-G et 1600-F *bis* du code général des impôts, respectivement relatifs à la contribution sociale généralisée, à la contribution au remboursement de la dette sociale et au prélèvement social, renvoient à la même *summa divisio*.

C'est la portée de l'exclusion, opérée par l'article L. 136-6, des BIC, BNC et BA « assujettis à la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement » de l'assiette de la contribution sur les revenus du patrimoine que vous devrez définir. La cour administrative d'appel de Nantes en a fait une lecture *in concreto*, estimant que c'était la soumission effective à la première contribution qui avait pour effet d'évincer la seconde. Le requérant en fait une lecture *in abstracto*, estimant que des revenus juridiquement assujettis à la première contribution ne sont pas compris dans l'assiette de la seconde, quand bien même ils n'auraient pas été effectivement soumis à l'impôt. Une fois n'est pas coutume, nous allons vous proposer d'opter pour la seconde.

La situation de M. B... est la suivante. Auteur d'un logiciel, il a cédé, le 22 novembre 1993, ses droits d'auteur et d'exploitation de la marque de logiciels EIC à la société, qu'il avait créée puis cédée, du même nom. Il a déclaré, au titre de ses revenus de l'année 2008, une somme de 161 969 euros correspondant à la rémunération au titre de ce contrat. Il s'agissait d'un bénéfice non commercial imposable en tant que plus-value de cession à long-terme en vertu du régime de faveur du I de l'article 93 *quater* du code général des impôts qui place sous ce régime les « produits de cessions de droits portant sur des logiciels originaux » dont l'auteur est une personne physique (sur le caractère de régime de faveur de ce régime d'imposition, v. not. CE, 23 novembre 1992, *E...*, n° 85305, p.). A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration, constatant que la somme n'avait pas été soumise aux contributions sociales en tant que revenu d'activité ou de remplacement, les a soumises à ces mêmes contributions en tant que revenus du patrimoine. La cour administrative de Nantes a béni cette façon de faire et M. B... se pourvoit en cassation contre son arrêt du 8 octobre 2015.

Avant d'aborder le moyen central, tiré de l'erreur de droit à avoir pris en compte la soumission effective à l'impôt en lieu et place de l'assujettissement juridique, une précision s'impose sur l'assimilation opérée par la cour, et d'apparence assez contre-intuitive, de l'activité d'auteur de logiciels du contribuable à celle d'artiste-auteur. Aux termes de l'article L. 382-1 du code de la sécurité sociale, les artistes-auteurs visés par ce code sont les « artistes auteurs littéraires et dramatiques, musicales et chorégraphiques, audiovisuelles et cinématographiques, graphiques et plastiques, ainsi que photographiques », sous réserve de quelques exceptions. Peut-être parce que le logiciel en cause en l'espèce sert à la gestion par les experts-comptables des cotisations des travailleurs non-salariés, on se sent *a priori* assez loin de l'ambiance artistique qui se dégage du régime spécial de protection sociale.

On trouve toutefois trace d'une lettre ministérielle de 1987¹ selon laquelle « les auteurs de logiciels doivent bénéficier des dispositions des articles L. 382-1 et suivants du code de la sécurité sociale relatives à la protection des artistes-auteurs d'œuvres littéraires et dramatiques, musicales et chorégraphiques, audiovisuelles et cinématographiques, graphiques et plastiques ». L'explication donnée est que la loi n° 85-660 du 3 juillet 1985, relative aux droits d'auteur et aux droits des artistes-interprètes, des producteurs de phonogrammes et de vidéogrammes et des entreprises de communication audiovisuelle, reconnaît expressément la protection des logiciels par la loi du 11 mars 1957 sur la propriété littéraire et artistique. La situation du contribuable telle qu'elle ressort des pièces soumises aux juges du fond accrédite l'idée que cette lecture est de pratique constante, car il a été affilié en sa qualité d'auteur de logiciels au régime d'assurances sociales des auteurs géré par l'association pour la gestion de la sécurité sociale des auteurs (AGESSA), qui d'ailleurs met en ligne un formulaire spécifique

¹ Lettre ministérielle bureau A1 435/87 du 10 juillet 1987.

pour les artistes-auteurs qui doivent cette qualification à leur qualité d'auteurs de logiciels. Cette interprétation n'a jamais été confirmée – ni infirmée – par votre jurisprudence, et à notre connaissance par celle la Cour de cassation non plus, mais ne nous semble finalement pas si incongrue qu'il y paraît. En tout état de cause, la qualité d'artiste-auteur de M. B..., expressément posée par l'arrêt, n'est absolument pas contestée en cassation, pas plus qu'elle ne l'a été devant les juges du fond, même en défense par l'administration qui est toujours partie de ce postulat.

On peut donc passer à la question de l'articulation entre contributions sociales sur les revenus d'activité ou de remplacement d'une part, sur les revenus du patrimoine de l'autre.

Les parties s'accordent au moins sur un point : dès lors que des revenus d'artiste-auteur ont été imposés en tant que revenus d'activité, ils ne peuvent pas être assujettis aux contributions sociales sur les revenus du patrimoine. C'est toute la logique de la combinaison du champ respectif des deux contributions, qui veut que les BNC sont en principe soumis à la contribution sur les revenus du patrimoine, sauf s'ils sont dans le champ des contributions sociales sur les revenus d'activité et de remplacement, c'est-à-dire s'ils sont assimilés fiscalement à des traitements et salaires par le 1^{er} *quater* de l'article 93 du code général des impôts, ce qui est le cas des droits d'auteurs.

Là où leur interprétation diverge, c'est sur le cas des revenus qui, bien que relevant potentiellement du champ des contributions sur les revenus d'activité et de remplacement, n'ont pas été soumis à cette contribution. La cour a estimé que, dans ce cas, ils basculent à nouveau dans le régime des BNC classiques, c'est-à-dire assujettis aux contributions sur les revenus du patrimoine.

Cette solution nous semble présenter de sérieux inconvénients.

D'abord, à suivre le raisonnement de la cour, le choix d'imposer les mêmes BNC soit aux contributions sociales sur les revenus d'activité, soit aux contributions sociales sur les revenus patrimoine est entre les mains de l'administration. C'est tout de même un peu curieux s'agissant de contributions dont l'assiette elle-même est, à revenus identiques, différente : aux termes de l'article L. 382-3 du code de la sécurité sociale en effet, le calcul des contributions « revenus d'activité » est assis sur les BNC droits d'auteur majorés de 15%, alors que ce sont ces revenus « secs » qui sont pris en compte dans le calcul des contributions « patrimoine ». A quoi s'ajouteraient des complications pratiques tenant à ce que, pour les contributions sur les revenus d'activité et de remplacement, l'article R. 382-23 du code de la sécurité sociale prévoit que « les cotisations dont sont redevables, pour la période du 1^{er} juillet au 30 juin suivant [les auteurs en vertu de l'article L. 382-3] sont assises sur les revenus de « l'année civile précédant » cette période alors que le même décalage ne se retrouve pas pour les contributions sur les revenus du patrimoine, ajoutant un nouveau décrochage d'assiette liée à la prise en compte des revenus dans le temps.

Ensuite, cette bizarrerie se double de celle qui s'attacherait, par voie de conséquence, à une compétence à éclipse de l'administration fiscale d'un côté et des organismes de sécurité sociale de l'autre puisqu'on a vu que les deux contributions n'obéissaient pas au même régime de recouvrement. Les mêmes types de revenus pourraient ainsi, d'une année sur l'autre, être imposés par les uns ou les autres, avec en aval des circuits différents, notamment en termes de compétence juridictionnelle s'il y a un contentieux.

Certes, l'idée que la contribution sur les revenus du patrimoine, confiée aux services fiscaux, puisse servir à mettre la main sur des sommes que les URSSAF laisseraient échapper n'est pas absente des motifs qui ont conduit à la création de cette contribution spécifique. Devant l'Assemblée nationale, le rapporteur de la loi de financement de la sécurité sociale du 23 décembre 1998 qui a procédé à l'assimilation des BIC, BNC et BA aux revenus du patrimoine relevait qu'il s'agissait de pallier les difficultés des URSSAF à prélever les contributions lorsqu'il s'agissait de revenus non professionnels, dans la mesure où leur perception n'entraînait alors pas d'affiliation à un régime de sécurité sociale et que les titulaires de ces revenus n'étaient alors pas connus. C'est donc assurément l'efficacité du prélèvement qui est visée par la mesure et l'on comprend bien que le point de vue de la cour vise dans la même optique à introduire une possibilité de rattrapage lorsque les revenus des auteurs ont échappé, peut-être du fait d'un changement dans les conditions d'affiliation, à la vigilance des organismes chargés du recouvrement.

Mais le choix qui a été fait pour résoudre cette difficulté a précisément été de faire basculer les revenus « problématiques » parce que non professionnels dans le champ d'une contribution distincte recouvrée par les services fiscaux, et non d'instaurer pour eux une compétence concurrente des organismes de sécurité sociale et de l'administration fiscale pour procéder au recouvrement. Le rapport de la commission des affaires sociales de l'Assemblée nationale l'indiquait clairement en relevant que : « Le présent article, s'il vise à donner une compétence exclusive à l'administration fiscale pour recouvrer la CSG et la CRDS sur ce type de revenus, cherche à éviter tout risque de double assujettissement ». L'ensemble des travaux parlementaires confirme que la clef d'entrée dans le dispositif est bien la nature *a priori* des revenus – professionnels ou non – et ne suggère en rien qu'une fois entré dans le champ d'une contribution, un revenu pourrait en ressortir. Il y est également affirmé que les dispositions d'articulation qui nous occupent « ont pour objet de clarifier le droit existant et de fixer une limite claire entre ce qui relève des revenus d'activité et de remplacement (compétence des URSSAF) et ce qui relève des revenus du patrimoine (compétence de l'administration fiscale) ».

Dans l'autre plateau de la balance, c'est-à-dire dans le sens de l'administration et de la CAA, il nous semble qu'on ne trouve aucun argument autre que celui de l'efficacité effective du prélèvement. En particulier, les articles R. 382-20 à R. 382-22 du code de la sécurité sociale organisent la possibilité pour les organismes agréés de prendre connaissance des revenus d'auteurs à tous les stades de l'activité professionnelle : déclaration d'existence dans les huit jours qui suivent le début de l'activité, déclarations trimestrielles de droits d'auteur tout au long de l'activité, et déclaration de cessation d'activité accompagnée de tous les éléments permettant de déterminer l'assiette de la contribution dans les deux mois de la cessation.

Dans ces conditions, nous pensons qu'il faut faire droit au moyen central d'erreur de droit – le pourvoi n'en soulève qu'un autre, articulé uniquement par voie de conséquence du premier, et tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en jugeant que l'assiette des contributions litigieuses était identique à celle de l'impôt sur le revenu, ce qui découlait en réalité mécaniquement du choix de l'assujettissement au volet « patrimoine » de ces contributions.

PCMNC – Annulation, renvoi à la CAA de Nantes, octroi à M. B... de 3 000 euros au titre des frais dits irrépétibles.