

N° 429882 – Mme M...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 18 janvier 2021

Lecture du 3 février 2021

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteure publique

Le droit fiscal est amoral – l’argent, c’est bien connu, n’a point d’odeur et confère, d’où qu’il provienne, des facultés contributives à celui qui en dispose – mais le droit social l’est-il tout autant ? S’il avait écrit de nos jours, Maurice Leblanc aurait-il songé à décrire Arsène Lupin cotisant, en bon gentleman, à raison de ses cambriolesques activités auprès de la caisse d’allocations familiales et acquérant à ce titre des droits au versement de prestations ?

Si la question se pose à vos neuvième et dixième chambres, plus habituées des questions d’impôt que de cotisations sociales, c’est en raison du pont opéré entre ces deux sphères pour la détermination du champ d’application de la contribution sociale généralisée (CSG).

Sont en effet soumis à la contribution sociale sur les revenus d’activité et de remplacement instituée à l’article L. 136-1 du code de la sécurité sociale, recouvrée par les organismes chargés du recouvrement des cotisations du régime général : d’une part, en vertu de l’article L. 136-2 de ce code, les traitements, indemnités, émoluments, salaires, allocations et pensions ainsi que les revenus des artistes-auteurs, d’autre part en application de l’article L. 136-4, les revenus professionnels visés à l’article L. 731-14 du code rural et de la pêche maritime, et enfin, selon l’article L. 136-3 du même code, « les revenus professionnels des employeurs et travailleurs indépendants au sens de l’article L. 242-11 ».

En revanche, relèvent de la mal nommée « contribution sociale sur les revenus du patrimoine », instituée à l’article L. 136-6 du code de la sécurité sociale », « *tous revenus qui entrent dans la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux, des bénéfiques non commerciaux ou des bénéfiques 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* ». L’assiette de la CRDS et du prélèvement sur les revenus du patrimoine est déterminée par référence au I de l’article L 136-6 du code de la sécurité sociale.

La distinction entre ces deux CSG n’est pas de pure forme : tandis que la CSG sur les revenus d’activité de source française est fixée, au titre des années en litige, au taux de 7,5% et relève en vertu des dispositions du dernier alinéa du V de l’article L. 136-5 du CSS du contentieux de

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l’accord du rapporteur public qui en est l’auteur.

la sécurité sociale (CE, 28 avril 2000, X..., n° 216459, T. p. 936, RJF 2000 n° 1026), la CSG sur les revenus du patrimoine est calculée, quant à elle, au taux de 8,2% et ses contestations ressortissent à la compétence de la juridiction administrative (TC, 3 juillet 2000, W... c/ DRI du Nord, n° 3192, au Recueil, RJF 2001 n° 364).

Les revenus issus de détournements de fonds commis par une personne physique doivent-ils être soumis à la CSG sur les revenus d'activité, comme l'a jugé la cour administrative d'appel de Nantes dans l'arrêt attaqué par le présent pourvoi (publié à la RJF 2019 n° 717 avec concl. T. Jouno C717), ou relèvent-ils de la CSG sur les revenus du patrimoine, comme l'estime l'administration fiscale et ainsi que l'ont retenu une majorité des juridictions du fond (CAA Nancy, 22 mars 2018 n° 16NC01979 ; CAA Versailles, 3 décembre 2019, n° 18VE02431 ; CAA Lyon, 29 septembre 2020 n° 18LY02631) ?

Les revenus issus de détournements de fonds sont en règle générale soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux. Cette cédule « balais » recouvre en effet, en application de l'article 92 du CGI, les revenus provenant de l'exercice d'une profession non commerciale mais aussi les revenus assimilés, en vertu de cet article, aux bénéficiaires non commerciaux, et inclut, aux côtés des bénéficiaires des professions libérales et des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants, les bénéficiaires retirés « *de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéficiaires ou de revenus* ». L'article 92 du CGI visant ainsi toute source de profit, que celle-ci soit légale ou délictueuse, les bénéficiaires provenant de détournements de fonds, qui constituent une source de profit, sont par suite imposables dans cette catégorie (CE, 29 novembre 1982, n° 28305, RJF 1/83 n° 53 ; CE, 16 février 1983, n° 30267, RJF 4/83 p. 227 ; CE, 17 novembre 1986, n° 52402, RJF 1/87 p. 34 ; CE, Plénière, 12 février 1988, T..., n° 57730, aux Tables, RJF 4/88 n° 382 avec concl. Ph. Martin p. 224 ; CE, 12 mai 2003, A..., n° 234811, aux Tables sur un autre point, RJF 2003 n° 969), réserve faite du cas particulier des détournements commis par un associé ou dirigeant au détriment de sa propre société, imposés en tant que revenus de capitaux mobiliers en application de l'article 109 du CGI (CE, 18 mai 1979, n° 6799, RJF 7-8/79 p. 258).

Soulignons que si, fiscalement, vous ne regardez pas les détournements de fonds, même récurrents, commis par une personne physique comme une activité professionnelle, vous admettez toutefois, par une lecture souple de l'article 93 du CGI, que viennent en déduction du profit brut retiré de ces opérations les frais et charges de toute nature qu'a entraînés pour le contribuable la réalisation de ces opérations, une dépense engagée pour l'exercice d'une activité illicite ne pouvant être regardée, de ce seul fait, comme non déductible des revenus bruts retirés de cette activité (CE, 10 juillet 2007, *min. c. / G...*, n° 294044, T. p. 828, RJF 2007 n° 1245). Par ailleurs, la circonstance que les détournements soient commis à l'occasion de l'exercice d'une profession licite ne saurait conduire à regarder nécessairement les profits qui en sont issus comme provenant de l'exercice de cette activité : ainsi, les sommes provenant de détournements de fonds commis par un courtier d'assurance au détriment d'un de ses clients, qui ne rétribuent aucune prestation de services rendue à ce dernier, mais tirent

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

seulement leur origine des agissements frauduleux dont l'intéressé s'est rendu coupable, ne sauraient être regardés comme des BIC (CE, Plénière, 12 février 1988, préc.).

De tels revenus, qui ne constituent— même lorsqu'ils sont commis par un salarié au détriment de son employeur—, ni des traitements, salaires et autres émoluments mentionnés à l'article L. 136-2 du code de la sécurité sociale, et ne présentent pas davantage le caractère de revenus professionnels agricoles visés à l'article L. 136-4, ne sauraient dès lors relever de la CSG sur les revenus d'activité qu'à la condition qu'on puisse les ranger parmi les revenus visés à l'article L. 136-3 du même code, c'est-à-dire les « *revenus professionnels des employeurs et travailleurs indépendants au sens de l'article L. 242-11* » du CSS

L'article L. 242-11 de ce code n'énonce pas de définition des employeurs et travailleurs indépendants, mais se borne à poser le principe d'une soumission des revenus des employeurs et travailleurs indépendants non agricoles aux cotisations d'allocations familiales (il dispose seulement que « *Les cotisations d'allocations familiales des travailleurs indépendants non agricoles sont calculées conformément aux dispositions des articles L. 131-6, L. 131-6-1, L. 131-6-2 et L. 133-6-8* »).

En revanche, l'article R. 241-2 du CSS, qui précise les modalités d'application de l'article L. 242-11, est plus explicite. Il dispose en son premier alinéa que « *la cotisation d'allocations familiales des employeurs et des travailleurs indépendants est due par toute personne physique exerçant, même à titre accessoire, une activité non salariée* ». Ainsi, le caractère accessoire d'une activité non salariée ne saurait conduire à regarder celle-ci comme échappant à la cotisation d'allocations familiales des indépendants ni, par suite, à l'exclure du champ d'application de la CSG sur les revenus d'activité.

Dans sa rédaction applicable aux années en litige, l'article R. 241-2 précise par ailleurs que sont considérés comme employeur ou travailleur indépendant les associés de certaines sociétés de personnes, ainsi que « *toute personne relevant du groupe des professions artisanales ou du groupe des professions industrielles et commerciales, y compris les débitants de tabacs, au sens du a et du b du 1° de l'article L. 613-1 du présent code, à l'exception des artisans ruraux* ».

Cette énumération ne présentant toutefois pas un caractère limitatif (cf. Cass. soc., 13 octobre 1977, n° 76-11.277, Bull. civ. V, n° 539, p. 429 ; Cass. soc., 12 mai 1982, n° 81-11.735, Bull. civ. V, n° 301, p. 224), la circonstance qu'une activité ne soit pas au nombre de celles relevant de ces groupes ne saurait l'exclure du champ des cotisations d'allocations familiales, dès lors qu'elle présente un caractère professionnel et est exercée dans un cadre non salarié, par un travailleur indépendant. Par ailleurs, le paiement de la cotisation d'allocations familiales étant dû du seul fait de l'exercice d'une telle activité, l'absence de décision d'affiliation régulière est indifférente et n'exonère pas le travailleur indépendant de son obligation de cotiser (Cass. soc., 3 février 1994, n° 91-14.073, *Urssaf de Lille c/ S.*, Bull. 1994 V n° 46 p. 34, RJS 5/94 n° 622).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Ainsi, la Cour de cassation considère que toute personne exerçant une activité professionnelle non salariée, même lorsque cette profession n'est pas reconnue ou réglementée, doit cotiser, sans qu'il puisse être opéré de discrimination selon la nature de l'activité professionnelle exercée. Citons par exemple, au sein d'une abondante et ancienne jurisprudence sur les étioopathes, magnétiseurs et chiropracteurs, un arrêt du 20 février 1963 au Bulletin, jugeant que doit être assujettie aux cotisations d'allocations familiales en qualité de travailleur indépendant une personne tirant ses revenus d'une activité professionnelle exercée sous les dénominations de guérisseur, magnétiseur, radiesthésiste et professeur de psychologie, sans avoir à opérer, parmi ces revenus, une ventilation en fonction du caractère licite ou non licite de ces diverses activités (Cass. soc., 20 février 1963, n° 57-50.726, Bull. civ. V n° 178). Dans le même sens, la Cour de cassation a jugé, par un arrêt du 18 mai 1995 (Cass. soc. 18 mai 1995, *Urssaf de Paris*, n° 93-18.641, RJS 1995 n° 832), que la cotisation d'allocations familiales des employeurs et des travailleurs indépendants est due par toute personne physique exerçant, même à titre accessoire, une activité non salariée de prostitution – activité dont il convient de souligner que, si elle n'est pas reconnue en France, elle n'est pas illégale pour autant et que son exercice indépendant n'est pas pénalement réprimé, seuls l'étant le proxénétisme, depuis la loi du 13 avril 2016, l'achat de services sexuels.

La réponse à la question soulevée dans la présente affaire dépend donc uniquement du point de savoir si des opérations de détournement de fonds peuvent être regardées comme caractérisant une activité professionnelle non salariée, même si une telle profession serait alors non reconnue et illégale. En cas de réponse positive, une telle activité doit donner lieu au paiement des cotisations d'allocations familiales auprès des Urssaf, et par suite au paiement de la CSG sur les revenus d'activité. En cas de réponse négative, l'intéressé n'est pas soumis à une obligation de cotisation, mais devra acquitter la CSG sur les revenus du patrimoine, dont le taux est plus élevé

Or quelle que soit l'habileté que de telles opérations requièrent, et quelles que soient l'ampleur et la régularité des vols opérés, des opérations de détournements de fonds ne sauraient, selon nous, présenter le caractère d'une activité professionnelle au sens du droit de la sécurité sociale, pas plus qu'ils n'en présentent le caractère pour l'assujettissement à la CFE. Si la Cour de cassation a jugé en 1963 qu'il n'y avait pas lieu de procéder à une ventilation en fonction du caractère licite ou non licite des diverses activités professionnelles d'une personne physique pour l'assujettissement aux cotisations d'allocations familiales, nous n'avons trouvé aucun précédent dans lequel elle aurait qualifié d'activité professionnelle au sens de l'article R. 241-2 une activité non seulement illicite, mais pénalement réprimée.

Lorsque le droit fiscal assujettit les revenus issus d'opérations de détournement de fonds à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC, cette imposition ne procède pas de la reconnaissance d'une quelconque profession libérale et non commerciale de détournement de fonds, mais de l'assimilation aux BNC, en vertu de l'article 92 du CGI, des bénéfices provenant « *de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus* ». Vos décisions classant les produits de détournements de fonds dans la catégorie des BNC ne qualifient pas ces

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

opérations de profession non commerciale, mais de « source de profits » (v. jurisprudence citée supra). Conformément à la vocation « balais » ou « attrape-tout » de cette cédule, la lettre de l'article 92 du CGI et l'application que vous en faites contribuent ainsi à garantir qu'aucune faculté contributive d'une personne ne sera omise pour l'établissement de l'impôt sur le revenu et qu'ainsi, tout profit, même issu d'une source illicite, sera pris en compte pour le calcul de la contribution due par l'intéressé au financement des services publics.

Le système de sécurité sociale fondé sur un régime de cotisation repose, quant à lui, sur des principes différents, pour lesquels les notions de travail et de travailleur – salarié ou non salarié - sont essentielles, pour la détermination tant de l'affiliation à un régime que de l'assiette des cotisations servant à son financement.

Or une personne qui se livre à des détournements de fonds n'est pas, à raison de ces opérations, un « travailleur non salarié ». Il n'est certes pas de sot métier, mais selon nous voleur n'en est, dans notre société, pas un et le vol n'est, pour l'affiliation à la sécurité sociale, pas une profession. Contrairement par exemple à la prostitution, qui présente le caractère d'une activité professionnelle.

Dans ces conditions, le ministre est fondé à soutenir que la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits en jugeant que les détournements de fonds commis par Mme M... présentaient le caractère d'une activité professionnelle et que les profits tirés de ces détournements constituaient dès lors des revenus d'activité au sens des articles L. 136-1 et L. 136-3 du code de la sécurité sociale, et en en déduisant que de tels revenus n'étaient par suite passibles ni de la CSG sur les revenus du patrimoine prévue aux articles L. 136-6 du CSS et 1600-0 C du CGI, ni des autres contributions sociales et prélèvements sociaux dont l'assiette est définie par renvoi à celle de la CSG sur ces revenus. Vous ferez donc droit au pourvoi, qui ne tend qu'à l'annulation partielle de l'arrêt.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'article 4 de l'arrêt du 18 février 2019 de la cour administrative d'appel de Nantes ayant accordé à Mme M... la décharge intégrale, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires de contributions sociales auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2008 et 2011 ;
- et au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire à la cour.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.