

Convergences et divergences entre le droit fiscal et le droit de la sécurité sociale à la lumière du contexte communautaire et international¹

Dr. Edoardo TRAVERSA

chargé de cours invité à l'UCL en droit fiscal, avocat

Manuel PAOLILLO

European Master Social Security Law, Attaché au SPF Sécurité sociale.

Les liens entre la sécurité sociale et la fiscalité sont trop rarement abordés. Pourtant, ces matières s'influencent mutuellement, et la connaissance des mécanismes à l'œuvre en sécurité sociale ne peut laisser indifférents les praticiens du droit fiscal. L'objectif du présent article est de permettre de percer le « rideau de fer »² qui existe actuellement entre ces deux branches du droit.

Le point de vue européen et international constitue un angle d'approche idéal pour comprendre les interactions et les divergences entre ces systèmes. En effet, l'on observe des convergences intéressantes entre le droit fiscal européen et le droit européen de la sécurité sociale, convergences qui pourraient préfigurer, voire forcer un rapprochement plus structurel des ces branches au niveau du droit interne.

Le présent article comporte deux parties. Dans un premier temps, les finalités des deux matières dans l'ordre interne sont succinctement décrites et comparées. Dans un second temps, ce sont les principes du droit international et communautaire dans ses matières respectives qui seront abordés. Il sera tenté de dégager les interactions, telles que des convergences que l'on peut établir au travers des arrêts de la Cour de Justice, ou des divergences, telles que les problèmes liés aux différences dans les critères de rattachement.

L'étude se concentrera sur la fiscalité directe et la sécurité sociale – sensu stricto – des travailleurs salariés³ pour des raisons tenant d'une part à l'inévitable sélection faite pour tenir dans le cadre d'un article, et d'autre part, à la plus grande proximité qu'entretiennent dans la pratique les prélèvements sociaux avec l'impôt sur le revenu, tant en ce qui concerne leur assiette (revenus des entreprises et des travailleurs) que leurs méthodes de perception (retenues à la source périodiques et régularisation annuelle)⁴.

I. Sécurité sociale et fiscalité : deux systèmes différents

I. Les finalités du système fiscal

Par système fiscal, on peut entendre l'ensemble des éléments, qu'ils soient d'ordre normatif, humain et matériel, que l'Etat et les autres collectivités politiques mobilisent dans le cadre de l'institution et de la perception de l'impôt.

Le système fiscal a comme objectif principal d'assurer aux autorités publiques les ressources suffisantes à leur fonctionnement et à l'exercice des compétences qui leur ont été attribuées. Cette finalité financière, ou budgétaire, transparaît dans la définition que la Cour de cassation donne de l'impôt : « l'impôt est un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat, les régions,

les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes qui y vivent ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité publique »⁵ (souligné par nous).

Dans les démocraties occidentales, cette fonction financière du système fiscal ne représente toutefois plus qu'une des finalités du système fiscal. En effet, de par le fait d'être à la fois « sociales » et « de marché », les démocraties occidentales doivent tenir compte d'autres facteurs dans la construction et l'adaptation de leurs systèmes fiscaux. Ces facteurs sont aujourd'hui principalement de deux ordres, demain certainement de trois.

Tout d'abord, l'idée de démocratie sociale impose que la situation personnelle de chaque individu soit prise en compte dans la détermination de ses obligations fiscales. En effet, bien qu'on ne puisse parler en droit belge de principe de capacité contributive⁶ comme principe

directement invocable par les contribuables, de nombreuses dispositions du Code des impôts sur les revenus traduisent l'idée selon laquelle la dette fiscale du contribuable ne peut grever des revenus ou des dépenses qui sont affectées, réellement ou de manière présumée, à la satisfaction de besoins individuels reconnus d'utilité sociale⁷. Par exemple, c'est le cas de l'exonération du minimum vital (article 131 CIR 92) ou de la majoration du revenu exempté pour chaque enfant à charge (article 132 CIR 92) ou encore du quotient conjugal (articles 86 à 89 CIR 92).

Ensuite, dans une démocratie de marché, une des tâches assignées à la fiscalité est celle de stimuler ou au moins de ne pas pénaliser, l'initiative économique, l'emploi et l'investissement (en ce compris étranger). Ce souci se traduit dans le CIR 92 notamment par l'introduction de mesures telles que la possibilité de déduire ses frais professionnels (article 49 CIR 92), l'exonération pour l'engagement de personnel dans les secteurs de la recherche et des exportations (article 67 CIR 92), les réductions d'impôt pour heures supplémentaires (article 154bis CIR 92) ou encore la déduction pour investissement (article 69 CIR 92).

Enfin, on pourrait ajouter la dimension environnementale. A l'avenir, les politiques de protection de l'environnement, et de la santé liée à la qualité de vie, recourront de plus en plus à l'outil fiscal pour atteindre leurs objectifs. Il en existe d'ailleurs déjà certains exemples comme, dans le CIR, la déduction pour investissement pour emballages réutilisables (article 69, §2 CIR 92- depuis 1999), la réduction pour achat de véhicules « propres » (article 145/28 CIR), ou la réduction pour travaux immobiliers en vue d'économiser l'énergie (article 145/25 CIR 92) et en dehors de celui-ci, les écotaxes et les prélèvements régionaux à dimension environnementale sur l'eau et les déchets⁸.

La poursuite d'objectifs aussi différents, voire même parfois inconciliables⁹, a pour conséquence directe de complexifier les règles du système fiscal et de porter atteinte à sa cohérence et à sa compréhension.

2. Les finalités du système de sécurité sociale

Sans entrer dans la distinction classique – sans doute un peu surannée – entre systèmes d'inspiration bismarckienne ou béveridgienne, et sans aborder chaque branche, on peut affirmer que la sécurité sociale a parmi ses objectifs premiers¹⁰, un objectif de redistribution des revenus. Cette redistribution a lieu lors de la survenance de risques sociaux.

La sécurité sociale assure cet objectif soit en remplaçant un revenu suite à la perte de ce dernier, par exemple lors d'un accident de travail, soit en complément d'un revenu déjà existant lors de la survenance de charges financières supplémentaires, par exemple les allocations

familiales, soit encore en octroyant un revenu minimum en cas d'absence de revenus. Dans ce dernier cas, on parlera alors ici d'aide ou d'assistance sociale¹¹).

La sécurité sociale assure donc une certaine sécurité d'existence à la population (d'où son nom), de protection contre certains risques reconnus comme sociaux. Elle s'assigne de sa tâche par le principe de solidarité, en ce sens qu'il n'y a pas de sélection des risques : la solidarité s'opère des bien-portants vers les malades, des travailleurs vers les sans-emplois, des revenus élevés vers ceux qui en ont moins, des célibataires vers les familles, des jeunes vers les personnes âgées¹², des contrées prospères vers les plus déshéritées¹³. Le rapport au Régent de l'arrêté loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs énonçait comme objectif du système de sécurité sociale celui « ... de soustraire aussi complètement que possible aux craintes de la misère, les hommes et les femmes laborieux »

A côté de cet objectif premier, la sécurité sociale assure également la croissance et empêche de trop fortes récessions, et a servi également ces dernières années d'instrument de politique budgétaire.

3. Les points de contact entre les deux systèmes

Bien que poursuivant des objectifs en grande partie différents, sécurité sociale et fiscalité présentent certains points de contact sous trois aspects principaux : la politique sociale, la politique de l'emploi et des revenus des ménages et, enfin, le financement de la protection sociale.

a) Les mesures fiscales poursuivant des objectifs sociaux

La sécurité sociale n'a en effet pas le monopole de la protection sociale. Des mesures fiscales participent également dans une certaine mesure à améliorer la sécurité d'existence des individus. On peut distinguer ces mesures fiscales selon qu'elles renforcent l'effet des prestations de sécurité sociale, qu'elles complètent ces mesures ou qu'elles les concurrencent.

Les mesures fiscales peuvent **renforcer** l'effet des prestations sociales. C'est ainsi que certaines prestations sociales bénéficient d'une taxation allégée à l'IPP. Le CIR 92 prévoit une réduction d'impôt pour les revenus de remplacement tels que les pensions, les allocations de chômage, les allocations de maladie et d'invalidité et les autres revenus de remplacement visés par les articles 146 à 154 du CIR 92¹⁴ et une exonération d'impôt pour les allocations familiales, les allocations pour soins de santé et les autres allocations visées à l'article 38 CIR 92, 1° à 8°. En outre, l'article 132 CIR 92 prévoit des exonérations de revenus majorées pour les enfants à charge, qui participent du même objectif que l'octroi d'allocations familiales.

Les mesures fiscales peuvent **compléter** la protection sociale. Sont visées les situations où des besoins non couverts par le système de sécurité sociale bénéficient d'un avantage fiscal. C'est ainsi que le CIR 92 autorise dans une certaine mesure la déductibilité des frais de garde d'enfants (article 113 et 114 CIR 92)¹⁵. En ce qui concerne les frais de soins de santé, le MAF fiscal (abrogé à partir de l'exercice d'imposition 2006 et pour les soins prodigués en 2005) et les franchises fiscales antérieures à son introduction¹⁶ procédaient de la même logique¹⁷.

Les mesures fiscales peuvent **concurrencer** la sécurité sociale. C'est le cas selon nous des pensions complémentaires¹⁸. En effet, en matière de pensions, la question de l'équilibre entre interventions fiscales et de sécurité sociale mérite d'être posée. Les pensions dites du deuxième pilier (assurance-pension contractée par l'employeur) et du troisième pilier (épargne-pension) ont dans le paysage de la sécurité sociale belge un statut à part. En effet, dans ces cas, l'employeur ou l'assurance peut octroyer une pension complémentaire sans intervention quelconque d'une institution publique de sécurité sociale¹⁹. Cette pension bénéficie d'un régime de faveur à l'impôt sur les revenus, à savoir, dans le chef de l'employeur, la déduction des *cotisations et primes patronales* (article 52, 3^o, b) et 159 CIR 92), et, dans le chef des travailleurs, l'exonération des *cotisations patronales* (article 38, §1^{er}, 18^o et 19^o CIR 92) et la réduction d'impôts des *cotisations et primes personnelles* (145,1^o et 145? CIR 92). La pension complémentaire bénéficie également d'un régime de faveur pour la sécurité sociale. Les cotisations et primes patronales pour la constitution d'une pension complémentaire à la sécurité sociale sont exonérées des cotisations de sécurité sociale normales, car exclues de la notion de rémunération²⁰. Cependant une cotisation spéciale de sécurité sociale de 8,86 %²¹ sur les primes et cotisations personnelles est due sur tous les versements effectués par les employeurs en vue d'allouer aux membres de leur personnel ou à leur(s) ayant(s) droit des avantages extra-légaux en matière de retraite ou de décès prématuré²². Au vu de ces incitants fiscaux et sociaux à la constitution de telles pensions, on pourrait craindre qu'un des « effets collatéraux » de ceux-ci soit un affaiblissement du système des pensions du premier pilier²³, et que la discussion budgétaire sur le coût des pensions légales occulte en réalité le choix politique de privilégier à long terme un système de pension essentiellement géré en dehors de la sphère publique.

b) L'impact des impôts sur le revenu et des cotisations de sécurité sociale sur la politique de l'emploi et des salaires

En matière de politique de l'emploi, la fiscalité et la sécurité sociale ont en commun d'être ensemble le principal déterminant de l'importance du revenu du travail et donc du pouvoir d'achat des ménages²⁴.

L'impôt sur le revenu et les cotisations sociales s'appliquent, de manière progressive pour le premier et proportionnelle pour les secondes, aux revenus que les personnes tirent de leur activité économique, qu'il s'agisse d'activités salariées et d'indépendant. Selon une récente étude de la Commission européenne, la pression cumulée de ces prélèvements sur le travail salarié atteignait en 2005 42,8 % (troisième dans l'Union)²⁵. Il n'est donc pas étonnant que fiscalité et sécurité sociale soient présentées de plus en plus fréquemment comme les déterminants essentiels de la politique de l'emploi. De nombreuses mesures le plus souvent ciblées sur les bas salaires, portant réduction de cotisations sociales²⁶, ou réduction d'impôt²⁷ ont en effet été adoptées par les pouvoirs publics.

Néanmoins, si les cotisations sociales, de par leur nature, ne peuvent que porter sur les rémunérations, les prélèvements fiscaux ne connaissent pas une telle limite. En effet, la fiscalité frappe d'autres types des revenus, comme les revenus immobiliers ou les revenus de placement et d'investissement et même d'autres faits générateurs (impôts indirects, impôts sur le patrimoine,...). L'outil fiscal est donc plus souple car il permet, outre la réduction pure et simple des prélèvements, seule possibilité ouverte en matière de cotisations sociales pour diminuer la pression sur les salaires, un glissement de ceux-ci d'une catégorie de revenus vers une autre²⁸.

c) Le financement de la sécurité sociale par la fiscalité

En termes de financement, il est traditionnellement admis que la sécurité sociale se distingue cependant de la fiscalité dans la mesure où les recettes de la sécurité sociale – via la perception des cotisations – sont exclusivement affectées aux dépenses de la sécurité sociale, tandis que les recettes fiscales ne sont – en principe – pas affectées et servent à couvrir l'ensemble des dépenses des pouvoirs publics.

Cette différence est moins saillante depuis l'avènement de la Gestion globale ; en effet, auparavant, chaque branche était intégralement financée par des cotisations sociales propres. La question du financement alternatif²⁹ nuance aussi le propos. En effet, le financement de la sécurité sociale des travailleurs salariés ne repose pas entièrement sur les cotisations de sécurité sociale payées par les employeurs et les travailleurs. D'autres sources de financement existent et sont constituées en grande partie d'un pourcentage des recettes de TVA³⁰ et des accises. Ce montant est réparti entre les travailleurs salariés et les travailleurs indépendants : environ 96 % est attribué au régime des travailleurs salariés, les 4 % restants sont attribués au régime des travailleurs indépendants. En 2006, 1.237.038 milliers d'EUR des recettes totales de la TVA ont été affectés à la sécurité sociale des travailleurs salariés. L'augmentation du financement alternatif a

également été nécessaire pour compenser les mesures de réductions de cotisations de sécurité sociale³¹.

Il n'en reste pas moins que les cotisations de sécurité sociale ne servent pas d'autres objectifs que celui du financement des régimes de sécurité sociale.

II. La dimension communautaire et internationale

I. Les objectifs et les principes du droit fiscal international et communautaire

a) Le droit fiscal international

Le droit fiscal international se compose principalement de conventions bilatérales préventives de la double imposition (CPDI). Celles-ci ont pour objectif de répartir les compétences d'imposition entre les Etats contractants et ainsi de prévenir, de réduire ou d'arbitrer les situations de double imposition juridique. De telles conventions diminuent dans le chef des opérateurs économiques les risques fiscaux liés à la poursuite d'activités internationales et favorisent de la sorte les échanges économiques entre les Etats contractants.

Partant de critères d'imposition inspirés par des conventions-modèles rédigées au sein d'organismes internationaux (OCDE, ONU), elles rencontrent dans une économie globalisée, un succès croissant. C'est ainsi que l'on compte environ 90 conventions préventives de la double imposition entre la Belgique et d'autres Etats sont en vigueur³².

En ce qui concerne l'imposition des revenus du travail salarié par un résident belge dans un autre Etat, la Modèle standard belge confie la compétence à l'Etat de la source de ces revenus (article 14), ce qui implique que l'Etat de résidence est tenu le cas échéant de prévenir la double imposition, par voie d'exemption ou d'imputation³³.

Cependant, des exceptions à la compétence de l'Etat d'emploi sont prévues à certaines conditions, notamment en ce qui concerne le détachement et certains travailleurs frontaliers³⁴.

b) Le droit fiscal communautaire

La situation de la Communauté européenne en matière fiscale est très particulière. En effet, si la Communauté dispose de compétences fiscales, ces compétences ne poursuivent pas un objectif d'ordre financier ou budgétaire, mais un objectif juridico-économique, qui est celui de la réalisation du marché intérieur (articles 2 et 3 du Traité CE)³⁵.

Les obstacles de nature fiscale à l'établissement de ce marché sont nombreux. Il peut s'agir de charges fiscales

grevant le déplacement des personnes et des entreprises entre Etats membres, ainsi que les opérations économiques transfrontalières concernant des biens, des services ou des capitaux. Des discriminations fiscales entre biens et services « importés » par rapport à des biens et services « nationaux » peuvent aussi exister. Ces hypothèses visent aussi certaines situations de double imposition, mais il n'existe pas en droit communautaire de principe général interdisant la double imposition dans la Communauté ayant effet direct³⁶.

Néanmoins, malgré l'existence de ces obstacles fiscaux à l'établissement du marché intérieur, le Traité CE ne contient que peu de références explicites à la matière fiscale. Ainsi, le Chapitre II du Titre VI du Traité CE, intitulé « Dispositions fiscales », ne comporte que quatre articles, les articles 90 à 93 CE. En matière d'impôts directs, d'ailleurs, le Traité CE ne confie à la Communauté aucune compétence spécifique d'harmonisation, contrairement à ce qui concerne les impôts indirects³⁷. Ceci ne signifie pas que ce domaine est resté vierge de toute intervention législative communautaire. En effet, sur la base de la clause générale d'attribution de compétences en matière de rapprochement des législations des Etats membres, contenue à l'article 94 CE, le Conseil a adopté, à l'unanimité, les quelques directives existantes en matière d'impôts directs et particulièrement en matière d'imposition des sociétés, telles que la directive « fusions » (90/434/CEE)³⁸, la directive « mère-filiale » (90/435/CEE)³⁹ et la directive « intérêts-redevances » (2003/49/CE)⁴⁰, auxquelles on peut ajouter en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, la directive « épargne » 2003/48/CE⁴¹.

L'encadrement communautaire de la fiscalité directe, selon les termes de K. Lenaerts et de L. Bernardeau⁴², provient principalement de l'application par la Cour de Justice des articles du Traité consacrant les libertés fondamentales, à savoir la libre circulation des personnes, principalement des travailleurs (article 39 CE), et de la liberté d'établissement (article 43 CE), en ce qui concerne les entreprises, de la libre circulation des capitaux (article 56 à 58 CE) et de la libre prestation de services (article 49 CE), auxquelles il faut ajouter les articles 12 CE (non-discrimination) et 18 CE (citoyenneté européenne). Comme l'a en effet rappelé la Cour de justice à de nombreuses reprises, « en conférant des pouvoirs aux institutions communautaires, les Etats membres se sont soumis à une limitation correspondante de leurs droits souverains. Il est conforme au système du traité que le domaine fiscal n'échappe pas, de soi, à ces limitations »⁴³. Parmi les arrêts marquants de la Cour de justice concernant la libre circulation des travailleurs, on peut citer les arrêts *Schumacker*, *De Groot* ou encore *Wallentin et Ritter-Coulais*⁴⁴.

Enfin, il convient de mentionner qu'une autre limitation à la compétence fiscale des Etats membres en matière de fiscalité directe est constituée par le régime des aides d'Etat⁴⁵.

2. Les objectifs et les principes du droit international et communautaire de la sécurité sociale

a) Le droit international de la sécurité sociale

Comme en matière fiscale, la Belgique a conclu en matière de sécurité sociale des conventions internationales. Ces dernières sont toutefois moins nombreuses, notamment parce que les conventions entre Etats membres de l'UE ont été remplacées par un unique règlement communautaire⁴⁶. Elles prennent la forme d'accords bilatéraux, mais aussi multilatéraux. Certaines sont dites générales, si l'ensemble de la législation en matière de sécurité sociale s'applique, d'autres sont considérées comme particulières si seulement une partie de cette législation trouve à s'appliquer⁴⁷.

L'objectif de ces conventions est de coordonner les régimes nationaux de sécurité sociale dans la perspective d'éviter les inconvénients liés aux migrations des travailleurs et de faciliter le passage d'un régime de sécurité sociale à l'autre.

Différentes finalités peuvent présider à la conclusion d'une convention de sécurité sociale. Il peut s'agir d'encourager la libre circulation des travailleurs et permettre un recours aisé à la main d'œuvre étrangère, ou de faciliter le maintien au pays des familles de travailleurs et/ou le retour des travailleurs, ou encore d'obtenir des avantages concurrentiels ou de limiter les avantages consentis à l'autre contractant.

Les principes fondamentaux de ces conventions sont l'égalité de traitement, l'unicité de la législation applicable, le maintien des droits acquis et l'exportation des prestations.

L'égalité de traitement impose à chaque Etat contractant de traiter de manière identique ses propres ressortissants et les ressortissants de l'Etat co-contractant. Une convention internationale de sécurité sociale prévoit la législation applicable au travailleur, qui est généralement la *lex loci labori*. En d'autres mots, ce sera la sécurité sociale de l'Etat dans lequel le travailleur travaille qui trouvera à s'appliquer. Des exceptions existent, telles que le droit d'option entre la sécurité sociale du pays d'origine ou celle du lieu de travail pour les travailleurs détachés⁴⁸, les travailleurs d'entreprises de transport ou les personnes membres de l'administration publique.

L'intérêt d'une convention pour les particuliers réside aussi surtout dans la *protection des droits acquis ou en cours d'acquisition* pour les différentes branches de la sécurité sociale. Pour ce faire, les conventions intègrent les périodes d'assurance accomplies dans chacun des Etats contractants (totalisation des périodes d'assurance), et ce aussi bien pour ouvrir le droit à une prestation, que pour en calculer le montant (dans la majorité des cas

selon une formule de proratisation)⁴⁹. Les conventions de sécurité sociale prévoient également la possibilité d'exporter les prestations, en ce sens que ces dernières peuvent être payées ailleurs que dans le pays où leur droit est né. Une limite importante à ce principe concerne les allocations de chômage.

A côté de ces instruments de « coordination », il convient de mentionner, dans les détails, toute une série d'instruments normatifs, provenant principalement de l'Organisation internationale du travail, du Conseil de l'Europe. Ces instruments ne confèrent en règle générale pas de droits subjectifs aux citoyens, mais sont à intégrer dans les réglementations nationales.

b) Le droit communautaire de la sécurité sociale

Tout comme la fiscalité, la sécurité sociale reste formellement une compétence nationale, propre aux Etats membres. Néanmoins, contrairement à la matière fiscale, l'on observe une grande similitude d'objectifs entre le droit international et le droit communautaire de la sécurité sociale.

L'article 18 du TCE est le premier article du Traité à évoquer la sécurité sociale, mais de manière négative, pour préciser qu'il ne s'agit pas là d'un champ d'action du Conseil (via la procédure de codécision) pour arrêter des dispositions visant à faciliter l'exercice des droits de circuler et de séjourner librement sur le territoire des Etats membres. C'est en effet l'article 42 du TCE qui octroie au Conseil –statuant à l'unanimité– une compétence de coordination⁵⁰ dans le domaine de la sécurité sociale « d'adopter les mesures nécessaires pour l'établissement de la libre circulation des travailleurs, en instituant notamment un système permettant d'assurer aux travailleurs migrants et à leurs ayants droit :

la totalisation, pour l'ouverture et le maintien du droit aux prestations, ainsi que pour le calcul de celles-ci, de toutes périodes prises en considération par les différentes législations nationales ;

le paiement des prestations aux personnes résidant sur les territoires des Etats membres ».

La concrétisation de cet article 42 du TCE a été le célèbre Règlement n°1408/71 du Conseil, du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté⁵¹, et son futur remplaçant le règlement n°883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale. Ce règlement recouvre des champs d'application personnel et matériel très larges. Il reconnaît quelques grands principes, typiques des conventions internationales de sécurité sociale, auxquelles le Règlement d'ailleurs se substitue⁵², pour ce qui concerne les relations entre les Etats membres.

Ces principes sont : l'unicité de la législation applicable⁵³, la conservation des droits acquis, sorte de garantie d'un

droit à l'exportation de ses prestations de sécurité sociales⁵⁴, la totalisation des périodes d'assurance⁵⁵, et l'égalité de traitement⁵⁶.

Il ne s'agit pas du seul article du Traité CE qui confie à la Communauté une compétence en matière de sécurité sociale. En effet, selon l'article 136 CE, « la Communauté et les États membres, conscients des droits sociaux fondamentaux, tels que ceux énoncés dans la charte sociale européenne signée à Turin le 18 octobre 1961 et dans la charte communautaire des droits sociaux fondamentaux des travailleurs de 1989, ont pour objectifs la promotion de l'emploi, l'amélioration des conditions de vie et de travail, permettant leur égalisation dans le progrès, une protection sociale adéquate, le dialogue social, le développement des ressources humaines permettant un niveau d'emploi élevé et durable et la lutte contre les exclusions (...) » (souligné par nous). En vue de réaliser ces objectifs, « la Communauté soutient et complète l'action des États membres dans les domaines (...) de la sécurité sociale et de la protection sociale des travailleurs (...) [et de] la modernisation des systèmes de protection sociale (...) » (article 137 CE). Cet article ouvre notamment la possibilité pour le Conseil d'« adopter des mesures destinées à encourager la coopération entre États membres par le biais d'initiatives visant à améliorer les connaissances, à développer les échanges d'informations et de meilleures pratiques, à promouvoir des approches novatrices et à évaluer les expériences, à l'exclusion de toute harmonisation des dispositions législatives et réglementaires des États membres » et d'« arrêter (...) par voie de directives, des prescriptions minimales applicables progressivement, compte tenu des conditions et des réglementations techniques existant dans chacun des États membres (...) »⁵⁷.

Ces mesures, parmi lesquelles on compte, des résolutions, des recommandations, des décisions et des instruments de *soft law*⁵⁸, mais peu de directives⁵⁹, doivent également être adoptées via la procédure de codécision et à l'unanimité du Conseil⁶⁰.

D'après le Traité, l'Union européenne n'a donc pas pour vocation d'harmoniser les systèmes de sécurité sociale, de réguler d'une quelconque manière ceux-ci, mais seulement de les coordonner dans le cadre de la libre circulation des travailleurs⁶¹, afin de favoriser celle-ci, ainsi que d'encourager la coopération entre États membres et demander que des objectifs minimums sont atteints.

Cette limitation de principe de l'interventionnisme communautaire dans le domaine de la sécurité sociale affichée dans le Traité est notamment contredite par l'application jurisprudentielle des libertés de circulation et du droit de la concurrence aux systèmes de protection sociale des États membres.

En effet, la Cour de justice limite au nom de la liberté d'établissement, de la libre circulation des personnes, des services et le principe de concurrence loyale, l'autonomie des États membres et leur pouvoir d'organiser leur

système de sécurité sociale⁶². Ainsi, en matière de droit de la concurrence, les organes de sécurité sociale ne sont pas en soi exclus de la notion d'entreprise, c'est la nature des activités qui déterminera si l'organe en question peut être considéré comme une entreprise afin de débusquer un aide d'état ou un monopole abusif⁶³.

De plus, le régime des aides d'Etat communautaires peut aussi trouver à s'appliquer en matière de sécurité sociale, dans le cas de réductions sélectives de cotisations sociale⁶⁴.

En outre, même dans le cadre de la coordination des régimes de sécurité sociale, la marge de manœuvre des États est considérablement réduite. L'affaire *Herbosch Kiere* du 26 janvier 2006, portant sur la question de la reconnaissance et la vérification par un État membre du certificat E101 de détachement des travailleurs délivré par l'institution d'un autre État membre en est une illustration⁶⁵. Dans cet arrêt, la Cour de justice a estimé que les institutions belges ne pouvaient pas remettre en cause le certificat E101 délivré par un autre État membre de manière unilatérale⁶⁶. Or, ceci implique une coopération très efficace entre institutions de sécurité sociales des États membres, ce qui n'est pas toujours le cas...

Un dernier exemple concerne les travailleurs ressortissants des pays tiers. Assez récemment encore, la Cour de Justice a été saisie d'un recours de la Commission contre l'État belge portant sur les conditions imposées aux employeurs communautaires de ces travailleurs. Des obligations telles que le contrôle préalable, ou l'exigence d'une demande d'un titre de séjour valable du pays de l'employeur jusqu'au terme de la prestation en Belgique (augmenté de trois mois), sont considérés comme des entraves à la libre prestation de services par la Commission⁶⁷ et ont déjà été jugées comme telles par la Cour de Justice⁶⁸.

Dans la jurisprudence de la Cour, on peut se demander si l'équilibre entre les principes économiques de la réalisation du marché unique et les impératifs liés à la protection sociale est toujours atteint⁶⁹.

La même interrogation peut être posée au vu de certains actes de droit dérivé, qui ne visent pas explicitement la sécurité sociale, tels que la Directive « Services »⁷⁰.

3. Interactions et différences

En guise de prémisse, on peut remarquer que tant en matière de sécurité sociale qu'en ce qui concerne la fiscalité, le droit communautaire et les conventions internationales y relatives s'inscrivent, ou du moins devraient s'inscrire, dans le cadre d'objectifs assez semblables, tels que la levée ou la réduction des obstacles à la circulation des agents économiques (travailleurs), en lien avec le renforcement des échanges commerciaux.

a) Des objectifs communs et une méthode différente

Du point de vue du droit communautaire, l'objectif de la libre circulation des travailleurs affecte tant la sécurité sociale que la fiscalité directe. Néanmoins, il convient de garder à l'esprit que les méthodes utilisées par le Traité pour mettre en œuvre ce principe diffèrent fondamentalement selon ces matières.

La voie choisie pour la sécurité sociale est la coordination des systèmes fiscaux nationaux, sur la base de l'article 42 CE, qui constitue un prolongement direct de l'article 39 CE. Cette coordination a permis aux Etats membres de se mettre d'accord sur un règlement commun qui régit le statut social des travailleurs migrants et répartit la compétence des Etats membres dans ce domaine selon des critères uniformes. Si cette coordination présente encore des inconvénients, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit d'une étape que les Etats membres ne sont toujours pas prêts à franchir en matière fiscale.

En effet, vu la faible harmonisation de la fiscalité directe, sur la base de l'article 94 CE, qui fait référence à l'établissement du marché commun, les relations entre Etats membres restent toujours réglées par des conventions bilatérales, comme c'était le cas pour la sécurité sociale avant l'avènement du Règlement 1408/71.

Malgré ces différences, voulues par les auteurs du Traité CE, fiscalité directe et sécurité sociale semblent destinées à se rapprocher⁷¹.

L'article 7 du Règlement 1612/68, mettant en œuvre l'article 39 CE est à cet égard exemplatif. Il prévoit en effet que : « 1. Le travailleur ressortissant d'un Etat membre ne peut, sur le territoire des autres Etats membres, être, en raison de sa nationalité, traité différemment des travailleurs nationaux, pour toutes conditions d'emploi et de travail, notamment en matière de rémunération, de licenciement, et de réintégration professionnelle ou de réemploi s'il est tombé en chômage.

2. Il y bénéficie des mêmes avantages sociaux et fiscaux que les travailleurs nationaux »⁷², (souligné par nous). Cette formulation est cohérente. Du point de vue du travailleur migrant, les différences entre régimes sociaux et fiscaux constituent en effet des obstacles comparables à la libre circulation, et il n'y a pas de raison de les traiter différemment.

b) Convergences dans la jurisprudence de la Cour de justice

Ce rapprochement dans les deux matières est perceptible dans la manière dont la Cour de justice applique les libertés du Traité CE aux réglementations des Etats membres. Bien que formellement de compétence exclusive des Etats membres, nous avons vu que fiscalité directe et sécurité sociale n'échappent pas au

contrôle de compatibilité des mesures nationales avec les libertés de circulation du Traité CE, et en particulier avec la libre circulation des travailleurs (article 39 CE).

En matière de sécurité sociale, si la Cour était auparavant réticente à appliquer directement les le traité CE aux législations des Etats membres, les exemples cités plus haut montrent que cela n'est plus le cas aujourd'hui. Les libertés de circulation renforcent donc la coordination entre systèmes nationaux de sécurité sociale mise en oeuvre par le droit dérivé.

En matière de fiscalité directe, depuis l'arrêt *Biehl*⁷³, la Cour de justice est intervenue de nombreuses fois pour remédier à l'absence d'harmonisation des régimes nationaux de taxation des travailleurs, n'hésitant pas à remettre de ce fait en cause les conventions bilatérales préventives de la double imposition négociées entre les Etats membres, et même l'interprétation qui en était faite par d'autres organisations internationales (OCDE)⁷⁴.

Il existe des interactions entre les jurisprudences fiscales et de sécurité sociale de la Cour. L'on songe en premier lieu aux arrêts concernant des avantages fiscaux octroyés par des Etats membres en rapport avec l'affiliation à un régime de sécurité sociale⁷⁵, ou à la taxation des allocations sociales⁷⁶. Il s'agit cependant d'interactions factuelles, et non d'influences réciproques entre différents courants de jurisprudence.

Le cas le plus spectaculaire de ces influences concerne l'applicabilité des libertés de circulation aux conventions bilatérales signées entre les Etats membres et les Etats tiers. L'arrêt *Gottardo* de 2002, étendant les bénéfices de la convention de sécurité sociale italo-suisse à une citoyenne française⁷⁷, est entièrement fondé sur les principes énoncés par la Cour dans l'arrêt *Saint-Gobain* de 1999, étendant les bénéfices de la convention fiscale germano-américaine, à l'établissement stable d'une société française⁷⁸.

L'applicabilité des libertés de circulations aux réglementations adoptées par les entités fédérées des Etats membres est également un domaine où les jurisprudences fiscale et de sécurité sociale sont susceptibles de s'influencer. L'affaire pendante « *zorgverzekering* »⁷⁹ (C212/06) pourrait bien être une illustration de cette perméabilité. Selon les conclusions de l'avocat général *Sharpston*, présentées le 28 juin 2007, la *zorgverzekering* relève bien du règlement 1408/71 et est contraire aux articles 39 et 43 CE et à l'article 3 du règlement n° 1408/71 en ce qu'elle bénéficie uniquement aux personnes résidant dans le territoire pour lequel la Communauté flamande est compétente (Région flamande et Région de Bruxelles-Capitale) ou dans un autre Etat membre et couvertes par un régime de sécurité sociale au sens de ce règlement, à l'exclusion des personnes, quelle que soit leur nationalité, qui ont leur domicile dans une partie du territoire du même Etat fédéral pour laquelle une autre Communauté (Région wallonne) L'avocat général n'hésite pas d'ailleurs à

s'indigner en ces termes : « ...quelle est donc cette Union européenne qui garantit la libre circulation entre Dunquerque (France) et De Panne (Belgique) mais pas entre Jodoigne et Hoegaarden? »⁸⁰

Cette affaire est à rapprocher de l'arrêt *Geurts et Vogten* du 25 octobre 2007 (C-464/05), rendu en matière fiscale. Dans cet arrêt, la Cour a estimé contraire à l'article 43 du traité CE, l'article 60bis du code des droits de succession tel qu'il s'applique aux successions ouvertes dans la Région flamande, dans la mesure où il prévoit une exonération seulement pour les entreprises établies en Région flamande et non pour les entreprises remplissant les mêmes conditions mais établies dans un autre Etat membre.

Ces deux arrêts montrent en effet le danger que présente l'utilisation du critère de résidence par les collectivités fédérées, tant pour l'application de législations fiscales que de sécurité sociale.

L'influence en matière fiscale est parfois plus directe au vu des mêmes techniques utilisées par la sécurité sociale, comme l'arrêt *Commission contre Belgique* (C-433/04) du 9 novembre 2006. Cet arrêt porte sur les différentes obligations imposées aux cocontractants belges d'entrepreneurs non enregistrés en Belgique (retenue obligatoire et responsabilité solidaire) pour assurer l'effectivité du paiement des dettes fiscales de ces derniers. Le numéro d'enregistrement avec son système de retenues et de responsabilité solidaire (en cascade) a été considéré comme une entrave à la libre prestation de service. La Belgique a été condamnée par la Cour de Justice vu qu'« en obligeant les commettants et les entrepreneurs qui font appel à des cocontractants étrangers non enregistrés en Belgique à retenir 15 % de la somme due pour les travaux effectués et en imposant aux mêmes commettants et entrepreneurs une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales de tels cocontractants, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 50 CE. ». Or, la même technique a été utilisée en matière de cotisations de sécurité sociale⁸¹. Il n'est donc pas étonnant que suite à l'arrêt (fiscal) de la Cour de justice, la Belgique ait ainsi du modifier sa législation de sécurité sociale⁸².

Il est intéressant de remarquer que les évolutions jurisprudentielles conduisent à s'interroger dans les deux matières sur l'opportunité de transférer une plus grande compétence normative aux institutions communautaires, plutôt que de continuer à miser sur un rapprochement par la voie de décisions judiciaires circonscrites à des situations individuelles. Toutefois, on ne peut perdre de vue le fait que, contrairement à la jurisprudence en matière de sécurité sociale, la jurisprudence fiscale de la Cour de *facto* supplée au manque de coordination entre systèmes fiscaux des Etats membres. Il s'agit d'une fonction nécessaire de la Cour de justice pour assurer la réalité des droits que les travailleurs tirent du Traité CE. Néanmoins, une telle « coordination » sur la base d'arrêt

statuant sur des cas individuels n'est pas apte à régler certaines questions appelant une véritable législation, qui par des normes générales et abstraites, apporte des solutions structurelles.

c) Divergences dans l'application des critères de rattachement en droit international conventionnel

Ces solutions structurelles sont néanmoins nécessaires, non seulement pour éviter les doubles impositions et les autres entraves fiscales à la libre circulation, mais aussi pour aligner – dans la mesure du possible – le traitement fiscal et social des travailleurs migrants. On observe en effet un manque de synchronisation flagrant lorsque l'on compare le traitement réservé aux mêmes situations dans les conventions fiscales bilatérales et les instruments internationaux de sécurité sociale.

Certes, il faut garder à l'esprit la différence fondamentale entre fiscalité directe et sécurité sociale au niveau de la législation applicable. Pour la sécurité sociale, le principe est *l'unicité de la législation applicable et du critère de rattachement*, qui en règle sera la « *lex loci labori* » soit la loi du pays dans lequel le travailleur exerce son activité, à l'exclusion de la législation d'autres Etats, comme l'Etat de résidence.

Pour la fiscalité, les critères d'allocation de compétence entre Etats ne sont pas aussi exclusifs, car ils varient en fonction du type de revenu considéré, et de la relation bilatérale entre Etats concernés, dès lors qu'ils ne sont pas coordonnés dans un règlement tel que le 1408/71 applicable pour la sécurité sociale. Une même personne pourra donc être simultanément sujette à des législations fiscales d'Etats différents. Cette absence de coordination au niveau de la désignation des législations applicables a des effets importants non seulement pour les personnes, mais aussi pour les solidarités mises en place par les Etats.

En outre, même si l'on se limite à la situation des travailleurs salariés, il subsiste des différences importantes entre les deux régimes⁸³.

Une divergence existe en ce qui concerne le détachement d'un travailleur envoyé par son employeur⁸⁴ dans un autre Etat. La période de détachement communautaire en sécurité sociale est de douze mois⁸⁵ et il est exigé que le travailleur détaché ne le soit pas pour remplacer un autre travailleur détaché en vertu de l'article 14(1)(a) du règlement 1408/71. Tant que le travailleur remplit les conditions du détachement, il est assujéti à la sécurité sociale dans son Etat d'origine⁸⁶. En ce qui concerne la fiscalité directe, le détachement est une notion de fait (« *physical presence days* »), et soumise à trois autres conditions, à savoir que la période de détachement n'excède pas 183 jours durant l'année calendrier; que le salaire ne soit pas payé par l'employeur dans l'Etat d'emploi, et que le salaire ne soit pas non plus

du par un établissement ou un mandataire permanent de l'employeur dans l'Etat d'emploi.

Ce n'est donc que si le travailleur est envoyé à l'étranger pour une période de moins de 183 jours, qu'il sera considéré comme en détachement à la fois à pour l'application des règles fiscales et pour celles de la sécurité sociale⁸⁷ et qu'il sera soumis aux législations de l'Etat d'origine. Passé ce délai, il y aura une divergence d'application entre les deux régimes et le travailleur sera soumis aux législations de deux Etats différents.

Une autre situation qui souffre de l'absence de synchronisation entre la fiscalité et la sécurité sociale concerne les travailleurs frontaliers qui se voient appliquer des règles particulières tant en matière de sécurité sociale internationale qu'en fiscalité internationale. L'article 1b du règlement 1408/71 définit le travailleur frontalier comme étant « *tout travailleur salarié ou non salarié qui exerce son activité professionnelle sur le territoire d'un Etat membre et réside sur le territoire d'un autre Etat membre, où il retourne en principe chaque jour ou au moins une fois par semaine...* »⁸⁸. La législation de sécurité sociale applicable à ce travailleur est celle du lieu du travail, sauf s'il travaille également sur son lieu de résidence, ce qui impliquera que la sécurité sociale de son pays de résidence s'appliquera⁸⁹.

La Belgique a longtemps appliqué un régime fiscal spécifique aux travailleurs frontaliers. Toutefois, ces régimes ont été progressivement supprimés en ce qui concerne les Pays-Bas et l'Allemagne. Un avenant récent à la Convention franco-belge prévoit la suppression asymétrique du régime pour les frontaliers résidents belges à partir du 1 janvier 2007, et donc l'application de l'imposition dans l'Etat d'emploi, tandis que les frontaliers résidents français continueront à être imposés dans l'Etat de résidence⁹⁰. Un frontalier résident belge travaillant en France verra donc normalement s'appliquer pour sa sécurité sociale et ses impôts, la loi française, tandis qu'un frontalier résident français se verra appliquer la sécurité sociale belge mais paiera ses impôts en France, sauf s'il travaille plus de 30 jours par an hors zone frontalière.

d) Divergences entre la notion communautaire de cotisation de sécurité sociale et la notion conventionnelle d'impôt

Ces défauts de synchronisation entre le niveau communautaire et le niveau international sont complexes à résoudre, et deviennent explosifs quand on se penche sur la question de ce que recouvre les notions d'impôt et de cotisation de sécurité sociale. La question est loin d'être théorique quand on sait que nombre d'Etats membres financent au moins en partie leur sécurité

sociale au moyen des impôts⁹¹ et non de cotisations de sécurité sociale.

En effet, la compétence des Etats membres déterminée par le Règlement 1408/71 vaut aussi bien pour les prestations à octroyer que pour l'aspect « cotisations » à prélever (article 13). Ainsi un Etat compétent en matière de sécurité sociale qui ne prélève pas de cotisations de sécurité sociale, mais non compétent en matière fiscale, devra octroyer des prestations de sécurité sociale sans qu'elles aient été financées d'une quelconque manière. Une autre conséquence de ce régime est qu'un citoyen pourrait par un défaut de coordination « financer » deux fois sa protection sociale, une première fois via un système fiscal avec un pays A compétent pour les matières « fiscales » et une seconde fois si un second pays B, finançant la sécurité sociale via le système de cotisations, a été désigné comme pays compétent pour la sécurité sociale. De plus, dès lors que le règlement 1408/71 ne garantit pas en soi un droit à la sécurité sociale, mais coordonne les systèmes existants, il pourrait arriver qu'une personne soit amenée à financer doublement une protection sociale sans en bénéficier une seule fois (si elle travaille dans un Etat à faible protection sociale).

Dans les affaires CRDS et CSG⁹², la Cour de Justice n'a pas énoncé formellement les définitions d'impôt et de cotisation de sécurité sociale. Par contre, elle a établi le critère pour déterminer si un prélèvement était concerné par l'interdiction de la double cotisation prévue à l'article 13 du Règlement 1408/71, soit le lien direct et suffisamment pertinent avec le régime général de sécurité sociale français :

« , le critère déterminant est celui de l'affectation spécifique d'une contribution au financement du régime de sécurité sociale d'un Etat membre. L'existence ou l'absence de contreparties en termes de prestations est donc indifférente à cet égard. » (nous soulignons).

La Cour a ainsi rejeté l'argument de l'Etat français selon lequel la CSG et la CRDS étaient des impôts pour échapper à la l'interdiction de la double cotisation prévue par l'article 13 du Règlement 1408/71⁹³. Dès lors qu'un impôt est destiné au financement de la sécurité sociale, il sera donc concerné par le règlement 1408/71⁹⁴. Vu le développement dans de nombreux Etats membres, dont la Belgique, du financement alternatif, on peut se rendre compte des conséquences potentielles de cette jurisprudence⁹⁵.

Selon les professeurs PIETERS et SCHOUKENS, il faut nuancer le propos et rappellent que selon eux l'impôt en question devrait être personnalisable, en d'autres termes il faut que l'impôt soit dû dans le chef de la personne de manière à ce qu'on puisse l'identifier, ce qui exclurait les accises, ou la TVA vu que celles-ci ne concernent que le prix des biens et des services⁹⁶.

Notamment sous la pression du droit communautaire, la fiscalité et la sécurité sociale semblent inévitablement destinées à se rapprocher. La coordination entre systèmes nationaux devient, à l'aune de la jurisprudence de la Cour de justice, une impérieuse nécessité.

Entre les Etats membres de l'Union européenne, cette coordination doit bien évidemment advenir entre systèmes fiscaux mais il est en outre souhaitable qu'elle se réalise en synergie avec les instruments de coordination existants en matière de sécurité sociale, en tout cas en ce qui concerne le régime des travailleurs salariés. Qu'il s'agisse des règles en matière de détachement, ou en matière de traitement des travailleurs frontaliers, ou encore sur les notions même d'impôts et de cotisations de sécurité sociale pour l'application des instruments communautaire et internationaux de coordination, il existe de nombreux domaines où cette absence de synchronisation préjudicie les citoyens européens.

En effet, ces situations ne sont qu'imparfaitement appréhendées par la Cour de justice. Néanmoins, bien qu'il puisse paraître difficile de trouver un fil conducteur commun au travers des jurisprudences de la Cour de justice en matière de sécurité sociale et de fiscalité, il n'en demeure pas moins que le point focal de celles-ci reste, malgré les compétences limitées de l'Union européenne dans les matières abordées, le citoyen européen et la garantie de ses droits en matière de libre circulation et d'établissement.

Cette approche communautaire, basée sur les droits et libertés des individus, nous amène à penser que des rapprochements entre droit fiscal et droit de la sécurité sociale pourraient aussi être effectués dans cette optique au niveau du droit national.

1. Le présent article est écrit à titre personnel et n'engage que leurs auteurs et non les institutions auxquelles ils ont attachés.
2. Selon l'expression utilisée par Ger Essers lors d'une conférence sur le règlement 1408/71 : Coordination de la sécurité sociale dans une Europe élargie – aujourd'hui et demain, Rapport de la conférence de l'UE concernant la sécurité sociale Tenue à Budapest, Hongrie 7 et 8 mai 2004, page 149, disponible sur http://europa.eu.int/comm/employment_social/events/2004/csse/34946_dsfa_budapest_fr.pdf.
3. Le régime des pensions ne sera abordé que de manière incidente.
4. Il existe cependant aussi des liens entre sécurité sociale et fiscalité indirecte. En matière de TVA, ils concernent notamment le financement. A titre d'exemples, on peut citer les débats en France sur l'instauration d'une « TVA sociale » et la part en Belgique des impôts indirects (TVA et accises) dans le financement alternatif. Ces liens peuvent également viser les régimes eux-mêmes, comme, à propos de l'exonération des prestations de santé, le lien entre l'exonération TVA et le remboursement des prestations par l'INAMI. Sur ce sujet, E.TRAVERSA, « Le régime TVA des soins de santé », *RGF*, novembre 2005, p. 16 à 23.
5. Cass., 20 mars 2003, *Pas.*, I, 556, concl. DE RIEMAECKER, *FJF*, n° 2003/181, *JLMB*, 2003, pp. 1186-1198, note G. ROSOUX, « Cacophonie jurisprudentielle autour de la notion d'impôt », *A&M*, 2003, pp. 301-303, note, *TBP*, 2004, pp. 650-651, note. Cet arrêt reprend une définition classique, déjà énoncée dans Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191 et suivantes. Un autre arrêt de la Cour de Cassation du 12 octobre 1954 (Cass., 12 octobre 1954, *Pas.*, 1955, I06, concl. GANSHOFVAN DER MEERSCH, *JT*, 1955, p. 194) a défini l'impôt comme étant « un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat, les Provinces ou les Communes sur les ressources des personnes, qu'elles soient de droit public ou privé, des sociétés sans personification civile et des associations de fait ou communautés, existant sur leur territoire ou y possédant des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité générale ».
6. Ce principe est toutefois inscrit dans les constitutions italienne et espagnole, et est déduit par la jurisprudence allemande de la *Grundgesetz*. Voy. Bourgeois M. « General framework » in Peeters B. et alii (dir.), *The concept of tax*, Amsterdam, IBFD, 2008 (à paraître).
7. I. PITTEVILS, « La protection sociale par des mesures fiscales », *Revue belge de sécurité sociale*, 1997, n° 2, p. 505 à 533.
8. Sur la fiscalité environnementale, voy. notamment Conseil supérieur des Finances, Section « Fiscalité et Parafiscalité », *Inventaire de la fiscalité environnementale*, 2004, disponible sur www.docufin.fgov.be ; SEPULCHRE, V., *La fiscalité de l'investissement environnemental*, Kluwer, 2005.
9. Sur les tensions entre fiscalité « sociale » et fiscalité environnementale, voy. notamment l'étude de P.DE WOUTERS et A. DE VLAMINCK, *Les aspects sociaux de la fiscalité environnementale*, Inter environnement wallonie, 2006, disponible sur le site www.iewonline.be.
10. Voir pour une conception critique des buts de la sécurité sociale J.VAN LANGENDONCK, Le but de la sécurité sociale, in 50 ans de sécurité sociale, ... L'auteur reprend une conception de la sécurité sociale plus holistique basée sur la notion du dommage humain que la sécurité sociale indemnise. J.VAN LANGENDONCK, Quels ont les vrais problèmes de la sécurité sociale ?, *Revue belge de sécurité sociale*, 2006, 2^{ème} trimestre, p.152 « Il est important de rappeler que l'objectif de la sécurité sociale est double. D'une part, elle doit offrir une protection minimale à l'ensemble des citoyens ; d'autre part, elle organise une assurance des revenus du travail pour la population active. Il s'agit là de deux activités totalement différentes, orientées vers des groupes cibles distincts et requérant un financement différent. ».
11. Sur la distinction entre sécurité sociale et aide sociale, et plus largement sur les concepts d'assistance et d'assurance au sein de la protection sociale voyez : J.VAN LANGENDONCK, « La définition de l' « assistance sociale » et de la « sécurité sociale », *Revue belge de sécurité sociale*, 1999, 1^{er} trimestre, p.33 ; M. PAOLILLO, « Entre assurance et assistance : l'articulation entre la sécurité sociale et l'aide sociale au sens large », Contribution aux journées juridiques Jean Dabin, 2005, Faculté de Droit de l'UCL, à paraître dans les actes du colloque ; C.DANIEL, C.TUCHSZIGER, « Assurance, assistance, solidarité : quels fondements pour la protection sociale ? », *Revue de l'IRES* n° 30, 1999/2 ; S. MOREL, *Les logiques de la réciprocité, les transformations de la relation d'assistance aux Etats-Unis et en France*, PUF 2000, ;
12. Cette redistribution intergénérationnelle est mise en exergue dans l'intitulé – peut-être un rien galvaudé - de la loi du 23 décembre 2005 relative au pacte de solidarité entre les générations, *MB*, 30 décembre 2005.
13. Cité dans Collectif, *50 ans de sécurité sociale...et après, Le difficile équilibre des chiffres*, Volume 2, Bruylant Bruxelles, 1998, p.9.; qui ajoutait aussi : « et, hélas, aussi des honnêtes gens vers les fraudeurs ».
14. I. PITTEVILS, op. cit., p. 507ss.

15. La déductibilité n'est toutefois pas cumulable avec l'avantage consistant en une majoration de la quotité exemptée visée à l'article 132, 6° CIR 92 (enfants de moins de trois ans).
16. L'article 43 de la loi-programme du 24 décembre 1993 - *franchise fiscale* - est donc abrogé.
17. Désormais on parle de « MAF revenus » : c'est la mutualité qui rembourse lorsque le plafond de tickets modérateur a été atteint.
18. Sur la question de la visibilité des pensions complémentaires qualifiée d'invisible voyez H. PEETERS, V. VAN GESTEL, G. GIESELINK, J. BERGHMAN, B. Van BUGGENHOUT (†), *Les pensions invisibles en Belgique. une étude sur la nature, le volume et la répartition des deuxième et troisième pilier des pensions*, abstract disponible sur le site www.belspo.be (ref : SOO1006).
19. Il existe une possibilité de contracter une épargne pension auprès de l'Office national des pensions : http://www.rvponp.fgov.be/onprvp2004/FR/III/IG_01.asp
20. Arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, article 19, § 2, 21°.
21. Sans oublier la retenue de 3,55 % prélevée au profit de l'INAMI de par l'article 191,7° de la loi coordonnée du 14 juillet 1994 ; ainsi que la cotisation de solidarité prélevée au profit de l'ONP : l'arrêté royal modifiant la loi du 30 mars 1994 portant des dispositions sociales, en application des articles 15, 6° et 49 de la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions et des articles 2, § 1^{er} et 3, § 1^{er}, 4° et § 2 de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne ;
22. Article 38, §3^{ter} de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés, (MB, 2 juillet 1981).
23. On pourrait se demander s'il ne s'agit pas là d'un but inavoué de la réforme.
24. PITTEVILS I., *op. cit.*, p.505.
25. Commission européenne, *Taxation trends in the European Union*, 2007, disponible sur le site de la Direction Générale Taxation et Union douanière de la Commission européenne (http://ec.europa.eu/taxation_customs).
26. On pense à la réduction structurelle, aux réductions de cotisations dites « groupe-cible » pour les travailleurs âgés, les nouveaux employeurs, les employeurs instaurant une réduction collective du temps de travail ou la semaine des quatre jours, les chômeurs de longue durée, les jeunes travailleurs, ou encore au bonus à l'emploi ;
27. Voy. le crédit d'impôt pour les bas salaires (article 289^{ter} CIR 92). A ce sujet, il est intéressant de remarquer que ce crédit d'impôt, n'ayant pas donné les résultats escomptés, a été remplacé en 2005 par un « bonus à l'emploi » consistant en une réduction des cotisations sociales, pour être réintroduit partiellement par la suite.
28. Nous pensons en effet qu'une cotisation sociale généralisée s'apparenterait plus -en droit interne belge, mais non en droit communautaire- à un impôt qu'à un prélèvement de sécurité sociale. Voy. *infra*.
29. Pour un vibrant argumentaire visant à ne plus qualifier le financement fiscal d'« alternatif », voir Pierre VAN DER VORST, « La sécurité sociale, L'ONSS 60 ans de jeunesse, de justesse... », *Revue belge de sécurité sociale* 2005, p.7.
30. Voyez à cet égard l'article 66 de la loi-programme du 2 janvier 2001, (MB, 3 janvier 2001).
31. « Social Protection Financing in Belgium & other Bismarckian Welfare States : Recent Developments & Debate », Malines, le 13 février 2006.
32. Néanmoins, ce nombre est à augmenter des conventions conclues/signées mais pas encore entrées en vigueur. La circulaire administrative AAF/2000-1267 du 29 août 2000 énumère cette liste (remise à jour sur www.fisconet.be).
33. Les règles en matière de pensions prévoient une imposition de principe dans l'Etat de résidence du bénéficiaire ; sous réserve de nombreuses exceptions prévues par les conventions, notamment pour tenir compte des avantages fiscaux prévus par la législation de l'Etat d'emploi. Voy. Convention modèle belge, article 17 et Convention belgo-néerlandaise de 2001, article 18. En outre, pour les pensions des fonctionnaires publics, la règle est l'imposition de principe dans l'ancien Etat d'emploi.
34. Voy. Convention-modèle belge, article 14. Voy. aussi la Convention belgo-néerlandaise du 5 avril 2001, article 15. Il s'agit de conditions cumulatives. Enfin, il subsiste encore un régime particulier pour certains travailleurs frontaliers dans la Convention franco-belge (voy. *infra*).
35. On observe donc une très grande divergence entre, d'une part, les compétences que la Communauté exerce sur le plan fiscal et, d'autre part, la manière dont est structuré son budget. Ce sont les Etats membres qui perçoivent ces ressources, avant de les reverser à la Communauté, déduction faite des coûts de perception. Le Parlement européen est totalement absent, ce qui n'a pas manqué de soulever de nombreuses critiques quant aux carences démocratiques d'un tel processus. Voy. l'art. 269 CE, la Décision 2000/597/CE, Euratom du Conseil du 29 septembre 2000 relative au système des ressources propres des Communautés européennes, JO, L 253, 7 octobre 2000, p. 42 ; GOULARD, S., et NAVA, M., « Un financement plus démocratique du budget européen : un défi pour la convention européenne », *RFFP*, 2002, n° 80, pp. 31 à 52.
36. CJCE, 12 mai 1998, aff. C-336/96, Gilly, Rec., p. I-02793, pt 16 : « Même si l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté figure ainsi parmi les objectifs du traité, il résulte du texte de cette disposition [article 293 CE] que celle-ci ne saurait comme telle conférer à des particuliers des droits susceptibles d'être invoqués devant les juridictions nationales ».
37. Malgré l'obstacle que représente la règle de l'unanimité, le Conseil a adopté, sur la base de l'article 93 CE, de nombreuses directives d'harmonisation en matière d'impôts indirects. Ces directives concernent principalement la taxe sur la valeur ajoutée, les droits d'accise sur divers produits ou encore les impôts sur les rassemblements de capitaux. Pour la TVA, voy. en particulier la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO, L 347, 11 décembre 2006, p. 1 à 118.
38. Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, JO, L 225, 20 août 1990, p. 1.
39. Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, JO, L 225, 20 août 1990, p. 6 à 9.
40. Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, JO, L 157, 26 juin 2003, p. 49.
41. Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003, JO, L 156, 26 juin 2003, p.38. Cette directive a principalement pour conséquence de renforcer les instruments déjà existants de coopération administrative en matière d'impôts directs. Voy. la Directive 77/799/CE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs, de certains droits d'accises et des taxes sur les primes d'assurance, JO, L 336, 27 décembre 1977, p. 15 à 20, plusieurs fois modifiée.
42. K. LENAERTS et L. BERNARDEAU, « L'encadrement communautaire de la fiscalité directe », *Cahiers de droit européen*, 2007, Nos 1-2, 19-109.
43. CJCE, 13 décembre 1967, aff. 171/67, *Neumann / Hauptzollamt Hof/Saale*, Rec., p.571. Voy. aussi, entre autres, CJCE, 13 décembre 2005, aff. C-446/03, *Marks & Spencer's*, Rec., p. I-10837, pt 29 ; 8 mars 2001, C-397/98 et C-410/98, *Metallgesellschaft e.a.*, Rec., p. I-1727, pt 37.
44. CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker*, Rec. p. I-225 ; 12 décembre 2002, aff. C-385/00, *FWL de Groot contre Staatssecretaris van Financiën*. Rec. p. I-1819 ; 1^{er} juillet 2004, aff. C-169/03, *Florian W. Wallentin contre Riksskatteverket*, Rec., p. I-06443 ; 21 février 2006, aff. C-152/03, *Hans-Jürgen Ritter-Coulais et Monique Ritter-Coulais contre Finanzamt Gernersheim*, Rec., p. I-01711.

45. Les aides fiscales octroyés par les Etats membres peuvent prendre des formes très variées, à tel point que, selon la Commission, « un inventaire exhaustif de la totalité des cas dans lesquels une mesure fiscale peut être qualifiée d'aide est impossible à établir ». Rapport du 9 mars 2004 sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, C(2004) 434.
46. Voy. *infra*.
47. Ainsi, les pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention bilatérale de sécurité sociale sont : les Etats-Unis d'Amérique, Canada, Saint-Marin, toutes les républiques issues de l'ancienne Yougoslavie (République fédérale Yougoslave (Serbie et Monténégro), Ancienne république de Macédoine, Slovénie, Bosnie-Herzégovine – Croatie), Pologne, Turquie, Algérie, Maroc, Tunisie, Israël, Chili, Japon. Un accord a été conclu avec le Japon, la Corée du Sud et doit encore être approuvé par le Parlement.
48. Il s'agit des travailleurs envoyés pour une période déterminée en mission à l'étranger. Le détachement a pour effet le maintien du travailleur au régime de l'Etat d'origine.
49. Voir notamment sur cette question *Aperçu de la sécurité sociale en Belgique*, 2006, Partie IV, disponible sur <http://socialsecurity.fgov.bel.fr/index.htm> - rubrique Publications.
50. Contrairement à l'harmonisation, la coordination ne vise pas à rapprocher le contenu des règles de sécurité sociale des Etats membres, mais seulement à éviter que l'assujettissement à des systèmes nationaux successifs ne pénalise les travailleurs migrants.
51. Voir à ce propos le site du Centre des liaisons européennes et internationales : http://www.cleiss.fr/docs/textes/rgt_index.html ; Y. JORENS, « Het Europese socialezekerheidsrecht : quo vadis ? », in A. VAN REGENMORTEL, H. VERSCHUEREN, V. VERVLIT, *Sociale zekerheid in het Europa van de markt en de burgers : enkele actuele thema's*, La Chartre, 2007, p. 3-174 ; Voyez également le site « trESS » projet coordonné par l'université de Gand : <http://www.tress-network.org> : « Chaque année, trESS publie un rapport européen portant sur les principaux problèmes de mise en œuvre et d'application des règles de coordination » ; *Coordination de la sécurité sociale dans une Europe élargie – aujourd'hui et demain*, Rapport de la conférence de l'UE concernant la sécurité sociale Tenue à Budapest, Hongrie 7 et 8 mai 2004, disponible sur http://europa.eu.int/comm/employment_social/events/2004/csse/34946_dsf_budapest_fr.pdf
52. La substitution est de principe et connaît des exceptions (voyez l'article 6 du Règlement 1408/71), sur cette question : P. MAVRIDIS, *L'épreuve de l'intégration européenne – Etude d'une confrontation entre libertés du marché et droits fondamentaux*, Bruylant, 2003, p.345 à 376. La Cour de justice s'est également penchée sur les conséquences de la substitution : Voy : CJCE, 7 mai 1969, aff. 28/69, *Torrekens*, Rec. p.125, 28 mai 1974, aff. 187/73, *Callemyn*, Rec. p.553, 7 juin 1973, aff. 82/2, *Walder*, Rec. p. 599, 7 février 1991, aff. C-227/89, *Ronfeldt*, Rec. p. I-323, arrêt du 9 novembre 1995, aff. C-475/93, *Thévenon*, Rec. p. I-3813, 9 octobre 1997, aff. C-31/96, *Naranjo Arjona* ; 7 mai 1998, aff. C-113/96, *Gomez Rodriguez*, Rec. p. I-2482.
53. Comme dans beaucoup de conventions de sécurité sociale, le règlement 1408/71 énonce comme principe que pour chaque travailleur une seule législation s'applique et ce dans l'intérêt du travailleur. Comme principe général, l'article 13 veut que la législation de sécurité sociale du pays dans lequel le travailleur exerce son activité trouve à s'appliquer : la *lex loci laboris*. Des exceptions cependant existent. Il s'agit notamment du détachement où la loi nationale qui trouve à s'appliquer est celle du pays d'origine, ou encore de la loi du pays de résidence du travailleur qui trouve à s'appliquer en cas de pluriactivité sur le territoire de plusieurs Etats membres.
54. Le principe vaut essentiellement pour les prestations à long terme.
55. La plupart des branches de sécurité sociales imposent au bénéficiaire une série de conditions pour pouvoir bénéficier des prestations, parmi celles-ci on retrouve notamment des périodes d'assurance. Ayant pour objectif d'unifier la carrière des personnes qui se déplacent à l'intérieur de l'Union, ce principe veut que toutes les périodes « d'admission » à une prestation soient reconnues (si elles ont existé) de la même manière que si elles avaient été accomplies dans l'Etat qui applique la législation, une sorte de reconnaissance mutuelle des périodes d'assurances.
56. Traiter de la même manière les travailleurs migrants que les nationaux est un autre principe de la coordination communautaire des systèmes nationaux de sécurité sociale. Toutefois, il ne s'agit pas là d'une simple égalité formelle, elle peut aller jusqu'à lever des clauses territoriales et toute discrimination directe ou déguisée qui aurait pour effet que le travailleur migrant perde des droits en matière de sécurité sociale.
57. Ces directives sont particulières... dans la mesure le texte précise qu'elles évitent d'imposer des contraintes administratives, financières et juridiques telles qu'elles contrarieraient la création et le développement de petites et moyennes entreprises.
58. C'est notamment en matière sociale qu'a été développée la fameuse Méthode ouverte de coordination (MOC) qui se veut un moyen de coordonner de manière non contraignante les politiques publiques des différents Etats membres, en se basant sur leur coopération volontaire. Voy. le site http://ec.europa.eu/employment_social/social_inclusion/index_fr.htm. Pour une étude critique sur la MOC, veuillez consulter : PITSEYS, J., « La méthode ouverte de coordination », *Chaire Hoover d'éthique économique et sociale*, disponible sur [http://www.uclouvain.be/cps/ucl/doc/etes/documents/DOCH_153_\(Pitseys\).pdf](http://www.uclouvain.be/cps/ucl/doc/etes/documents/DOCH_153_(Pitseys).pdf) ; DE SCHUTTER, O., DEAKIN S., dir, *Social Rights and Market Forces: Is the open coordination of employment and social policies the future of social Europe?*, Bruylant, 2005. Veuillez également consulter la Communication de la Commission du 19 janvier 2007 - *Proposition de rapport conjoint 2007 sur la protection sociale et l'inclusion sociale*, disponible sur EUR-LEX Cette proposition de rapport a été soumise au Conseil européen de printemps pour informer les Chefs d'Etats et de gouvernements des progrès dans le domaine de la protection sociale et de l'inclusion sociale et sert de base pour mesurer les efforts à mener les prochaines années :
59. Les directives les plus significatives concernent l'égalité de traitement entre travailleurs masculins et féminins. Voy. la Directive 79/7/CEE du Conseil, du 19 décembre 1978, relative à la mise en œuvre progressive du principe de l'égalité de traitement entre hommes et femmes en matière de sécurité sociale ; la Directive 86/378/CEE du Conseil du 24 juillet 1986 relative à la mise en œuvre du principe de l'égalité de traitement entre hommes et femmes dans les régimes professionnels de sécurité sociale ; la Directive 96/97 du Conseil du 20 décembre 1996 relative à la mise en œuvre du principe de l'égalité de traitement entre hommes et femmes dans les régimes professionnels de sécurité sociale.
60. On retrouve l'ensemble de la réglementation en vigueur au niveau européen en matière de sécurité sociale sur le site de l'Union européenne, à l'adresse <http://eur-lex.europa.eu/fr/repert/0520.htm#052040>
61. Nous pourrions dire des personnes au vu de l'extension rationae personae que connaît le règlement 1408/71.
62. C'est une jurisprudence acquise en matière de sécurité sociale depuis les arrêts Kohll (C-158/96) et Decker (C-120/95) qui s'inspire sur ce point de l'arrêt *Schumacker* du 14 février 1995 (C-279/93) (rendu en matière fiscale) comme le cite l'avocat général Tesaro dans ses conclusions (point 24). L'arrêt Watts du 16 mai 2006 (C-372/04), Rec. p. I 4325, ne fait que rappeler ce principe : « que les Etats membres soient tenus, au titre d'autres dispositions du traité, telles que l'article 49 CE, ou de mesures communautaires adoptées sur le fondement d'autres dispositions du traité, telles que l'article 22 du règlement n° 1408/71, d'apporter des adaptations à leur système national de sécurité sociale, sans pour autant que l'on puisse considérer qu'il y aurait de ce fait atteinte à leur compétence souveraine en la matière. ». Voy. aussi CJCE, 26 septembre 2000, aff. C-262/97, *Engelbrecht*, Rec., p. I-7321.
63. Dans l'arrêt *Coreva* (C-244/94) du 16 novembre 1995, (Rec., p.523), la Cour a considéré qu'une mutualité était une entreprise pour sa gestion d'un régime complémentaire facultatif de retraite. P. LAIGRE, « L'intrusion du droit communautaire de la concurrence dans le champ de la protection sociale », *Droit social*, 1996, p.82-88 ; I. VAN DER STEEN, « Sociale-zekerheidsorgaan als onderneming? », *Nederlands tijdschrift voor Europees recht*, 1996, p.14-17. Par contre dans l'arrêt *AOK* (C-264/01) du 16 mars 2004, la Cour a estimé que des groupements de caisses de maladie ne devaient pas être considérées comme des entreprises des associations d'entreprises « au sens de l'article 81 CE lorsqu'ils établissent des montants fixes maximaux correspondant à la limite maximale du prix des médicaments pris en charge par les caisses de maladie ». L'Avocat général Jacobs estimait dans ses conclusions que ces caisses étaient des entreprises. Voyez également M. DONY, J. GIUBBONI, J. HAJDU, Y. JORENS, M. NETTESHEIM et S. RODRIGUES, « Social Service of general interest », Report by the Legal expert Group, commissioned by the European Commission, DG Employment, Social Affairs and Equal opportunities, Brussel, juillet 2007, 25, cité par Y. JORENS, *op.cit.*, p. 128 ;

64. Le célèbre exemple des aides *Maribel* mérite d'être rappelé (CJCE, 17 juin 1999, aff. C-75-97, Rec., p. I-35671).
65. CJCE, 26 janvier 2006, aff. C-2/05, *Herbosch Kiere*, Rec. p. I-1079. Une société belge faisant des travaux en Belgique fait appel pour de la sous-traitance à des sociétés irlandaises qui détachaient donc des travailleurs vers la Belgique. L'inspection des lois sociales et l'Office national de sécurité social estimaient que le lien entre les travailleurs irlandais et la société irlandaise était trop ténu et que le véritable employeur était la société belge et que celle-ci devaient donc payer des cotisations de sécurité sociale belges. Les travailleurs irlandais étaient en possession du certificat E101, attestant que le régime de sécurité sociale irlandais s'appliquait à eux.
66. Selon la Cour, « ... Il en découle qu'une juridiction de l'État membre d'accueil n'est pas habilitée à vérifier la validité d'un certificat E 101 en ce qui concerne l'attestation des éléments sur la base desquels un tel certificat a été délivré, notamment l'existence d'un lien organique entre l'entreprise qui détache un travailleur et le travailleur détaché... ». C'est en effet l'institution émettrice qui est responsable de ce certificat et qui peut le cas échéant le retirer. Une possibilité d'aller devant la Commission administrative chargée de résoudre ce type de conflit existe. Un recours en manquement contre l'Etat de l'institution émettrice est également possible. Voyez H. VERSCHUEREN, « Sécurité sociale et détachement au sein de l'union européenne. L'affaire Herbosch Kiere : une occasion manquée dans la lutte contre le dumping social transfrontalier et la fraude sociale », *Revue belge de sécurité sociale*, 2006, 3^{ème} trimestre, p.455 ;
67. Commission européenne, communiqué de presse IP/07/913 du 27 juin 2007.
68. Voy. CJCE, 21 septembre 2006, aff. C-168/04 sur les conditions disproportionnées imposées par la législation autrichienne de la « confirmation de détachement ». Sur le plan des principes, l'approche de la Cour à le mérité d'empêcher aux Etats membres de créer des travailleurs détachés « de seconde catégorie ». On peut s'interroger si l'absence de compétence européenne en matière de sécurité sociale n'est en définitive pas plus dommageable pour les Etats membres, et si ces questions fondamentales, dont celle de l'équilibre entre principes économiques et sociaux, ne devraient pas être réglées ailleurs qu'au sein d'une instance juridictionnelle, aussi haute soit-elle. L'approche de la Commission sur la « flexicurity » semble vouloir répondre à la question de cet équilibre. Selon cet approche, le marché du travail serait organisé sur une formule « win-win », pour les employeurs et les travailleurs combinant flexibilité de la main d'œuvre et sécurisation des niveaux de vie et des conditions de travail. La communication de la Commission du 27 juin 2007 énonce l'objectif de la flexicurity comme étant celui « de renforcer la mise en oeuvre de la stratégie pour la croissance et l'emploi, de créer des emplois plus nombreux et de meilleure qualité et de consolider les modèles sociaux européens, en proposant de nouvelles formes de flexibilité et de sécurité pour améliorer la capacité d'adaptation, l'emploi et la cohésion sociale. » Voy. Communication du 27 juin 2007 de la Commission au Conseil, au Parlement européen, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, Vers des principes communs de flexicurity: Des emplois plus nombreux et de meilleure qualité en combinant flexibilité et sécurité, disponible sur EUR-LEX. Pour une approche critique veuillez consulter VIELLE, P., « Flexicurity : Redéfinir la sécurité des citoyens européens », *Policy paper de l'Observatoire social européen*, octobre 2007, disponible sur <http://www.ose.be/files/PolicypapersOSE/OSEPolicypaper1-Vielle.pdf> ;
69. L'arrêt récent de la Cour du 18 décembre 2007 (C-341/05), *Laval un Partneri Ltd.*, renforce cette interrogation et nous amène quelque inquiétude sur les possibilités de réfréner le dumping social. Voy. également les points de vue exprimés par les CEO's d'administrations de sécurité sociale européenne in PIETERS (D.), SCHOUKENS (P.), « Sécurité sociale, Quo Vadis ? Interviews avec des CEO de la sécurité sociale de 15 pays de l'Europe occidentale... », *Revue belge de sécurité sociale*, 2007/1, p. 97. Les CEO plaident en effet pour plus de compétences normatives pour l'Union européenne pour que soit reconnue la spécificité de la sécurité sociale, et pour un contrepoids aux principes économiques de l'Union. Pour une étude approfondie sur la problématique : MAVRIDIS, P., *La sécurité sociale à l'épreuve de l'intégration européenne – Etude d'une confrontation entre libertés du marché et droits fondamentaux*, Bruylant, 2003.
70. Cette récente directive 2006/123/CE relative aux services dans le marché intérieur, bien que déclarant formellement ne pas affecter les systèmes de sécurité sociale (article 1, 6°) impose notamment aux Etats membres de réaliser un « screening » de leurs législations, y compris en matière de sécurité sociale, afin de lever tout obstacle à la liberté d'exercer une activité pour une entreprise étrangère.
71. Van Thiel, S., « Income tax payments and social security contributions from a Community law point of view : how the European Court of Justice could streamline its approach in the interest of the internal market », in M Lang (ed.), *Double taxations conventions and social security conventions*, Linde Verlag, 2006, p. 44ss. ; Pennings, F. et Weerepas, M., « Towards a convergence of coordination in social security and tax law? », *Ec Tax Review*, n°4, 2006, p.215-225.
72. Règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, JO, L 257, 19.10.1968, p. 2-12.
73. CJCE, 8 mai 1990, aff. C-175/88, *Klaus Biehl contre Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg*, Rec., p. I-1779.
74. Pour un exemple, voy. CJCE, 1^{er} juillet 2004, aff. C-169/03, *Florian W. Wallentin contre Riksskatteverket*, Rec., p. I-6443. En matière de libre circulation des capitaux voy. 19 janvier 2006, aff. C-265/04, *Margaretha Bouanich contre Skatteverket*, Rec., I-00923 : « Les articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui résulte d'une convention préventive de la double imposition, (...), qui fixe un plafond d'imposition des dividendes pour les actionnaires non-résidents inférieur à celui applicable aux actionnaires résidents et autorise, en interprétant cette convention à la lumière des commentaires de l'Organisation de coopération et de développement économiques sur son modèle de convention applicable, la déduction de la valeur nominale de ces actions du montant du rachat d'actions, sauf dans les cas où, en application de ladite réglementation nationale, les actionnaires non-résidents ne sont pas traités moins favorablement que les actionnaires résidents (...) » (souligné par nous).
75. Voy. pour un exemple, CJCE, 8 septembre 2005, aff. C-512/03, *Blanckaert*, Rec., p. I- 7685.
76. Voy., pour un exemple, CJCE, 16 septembre 2004, aff. C-400/02, *Gerard Merida contre Bundesrepublik Deutschland*, Rec., p. I-08471.
77. CJCE, 15 janvier 2002, aff. C-55/00, *Elide Gottardo contre Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)*, Rec., p. I-00413, pts 32-33. Voy. aussi la Recommandation n° 22 du 18 juin 2003 concernant la jurisprudence Gottardo, selon laquelle les avantages découlant d'une convention bilatérale de sécurité sociale entre un État membre et un État tiers prévue pour les travailleurs nationaux doivent être accordés aux travailleurs ressortissants d'autres États membres, JO, L 326, 13/12/2003, p. 35 – 36.
78. CJCE, 21 septembre 1999, aff. C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, Rec. p. I-6161, points 57 à 59.
79. La *zorgverzekering* est une assurance dépendance obligatoire en Flandre et libre à Bruxelles, qui consiste en une intervention partielle dans le coût de ces services non-médicaux (aide de l'entourage et services à domicile, soins résidentiels).
80. Autant nous sentons l'argumentation de l'Avocat général « bétonnée » pour les ressortissants étrangers et les belges ayant fait usage de leur liberté de circulation, autant nous la sentons moins certaine pour les belges n'ayant pas fait usage de cette liberté.
81. Voy. l'article 30bis plusieurs fois modifié de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs.
82. Pour les modifications qui répondent à l'arrêt cité, veuillez consulter la loi-programme du 27 avril 2007, (MB, 8 mai 2007) ; la responsabilité solidaire et le système de retenue sont distinctes de l'enregistrement. Désormais seule l'existence de dettes (fiscales et/ou sociales) a pour conséquence le mécanisme de la responsabilité solidaire et des retenues.
83. Voyez à cet égard G. JOOSTEN, D. PIETERS, P. SCHOUKENS, « Onderzoek naar de onderwerping van personen werkzaam in een land maar onderworpen aan het sociale-zekerheidsstelsel van een andere land », *Revue belge de sécurité sociale*, 1993, p. 709-736, cité par D. PIETERS et P. SCHOUKENS, « EU-Coordination van socialezekerheidszorgen en belastingen », in A. VAN REGENMORTEL, H. VERSCHUEREN, V. VERVLIT, *Sociale zekerheid in het Europa van de markt en de burgers : enkele actuele thema's*, La Chartre, 2007, p.564 ;
84. Sans prendre celui du travailleur indépendant qui connaît le détachement en sécurité sociale mais pas en fiscalité.

85. Avec une prolongation possible jusqu'à 5 ans, le terme d'un an est passé à 24 mois dans le règlement 883/04 (non encore en vigueur).
86. E.Traversa, National report : Belgium, in Lang (éd), op. cit., 2006, p. 188.
87. F. PENNIGS, Towards a convergence of coordination in social security and tax law, EC tax review, 2006-4, p.221 ;
88. La disposition continue comme suit « *cependant, le travailleur frontalier qui est détaché par l'entreprise dont il relève normalement ou qui effectue une prestation de services sur le territoire du même État membre ou d'un autre État membre conserve la qualité de travailleur frontalier pendant une durée n'excédant pas quatre mois, même si, au cours de cette durée, il ne peut pas retourner chaque jour ou au moins une fois par semaine au lieu de sa résidence ;* ».
89. On imagine aisément le caractère artificiel de la dernière règle et aux situations de connivence de faux emplois qu'elle peut amener (vu qu'il suffit de travailler un seul jour dans le pays de résidence).
90. Protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers », article 3, inséré par l'avenant à la Convention franco-belge du 9 mars 2007, ratifié par la Belgique en décembre 2007.
91. Bon nombre de nouveaux Etats membres financent leur système de sécurité sociale (presque) intégralement par les impôts.
92. CJCE, 15 février 2000, aff. C-169-98, CSG ; et C-34/98, CRDS. Voy. aussi les conclusions de l'Avocat général Geelhoed dans l'affaire *Perez Naranjo* (C-265/05) pendante devant la Cour, points 42 et 43 . Contre cette approche extensive de la notion de cotisations de sécurité sociale : D. PIETERS et P. SCHOUKENS, « EU-Coordination van socialezekerheidsbijdragen en belastingen », op. cit., p.573 ;
93. Ce lien direct et suffisamment pertinent n'a par contre pas été retenu pour que le supplément de primes obligatoires sur les primes automobiles dans l'arrêt AGF Belgium (C-191/94), alors qu'elles étaient destinées au financement d'organismes poursuivant une finalité sociale (Fonds national de reclassement social des handicapés, Croix-Rouge, et l'INAMI) mais il est vrai que le prisme de l'interprétation était tout autre , dès lors que cet arrêt concernait l'application du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes. Voy. CJCE, 28 mars 1996, aff. C-191/94. *AGF Belgium SA contre Communauté économique européenne, Institut national d'assurance maladie-invalidité (INAMI), Fonds national de reclassement social des handicapés, Croix-Rouge de Belgique et Etat belge*, Rec., p. I-01859.
94. Voyez également CJCE, 8 mars 2001, aff. C-68/99, *Commission contre Allemagne*, Rec., p. I -1865 ; concernant une cotisation sociale due par les exploitants de maisons d'édition, de presse et autres ainsi que des agences de presse, qui ne peut pas être répercutée sur les journalistes qui leur offre leurs services et l'analyse qui en a été faite par D. PIETERS et P. SCHOUKENS, op.cit., p.573-574. Selon cette analyse, la Cour aurait pu considérer la cotisation comme contraire au principe de l'interdiction de la double cotisation prévue par l'article 13 du règlement 1408/71, s'il avait été établi que les entreprises allemandes répercutaient le coût d'une telle cotisation sur les indépendants.
95. Sur la contribution complémentaire de crise belge, voyez l'ordonnance de renvoi de la question préjudicielle pour irrecevabilité dans l'affaire (C-436/05). Dans le cadre de la question préjudicielle, la Cour d'appel d'Anvers n'avait pas suffisamment explicité le cadre factuel et réglementaire. Voy. CJCE , ordonnance 6 octobre 2006, aff. C-436/05, *Lucien De Graaf et Gudula Daniels contre Belgische Staat*, Rec ; p. I-106, pt 13 à 15.
96. D. PIETERS et P. SCHOUKENS, op.cit., p.576-577 ; PIETERS, « Interactions between taxes and social security », *Taxation and social security : non coordinated taxes and co-ordinated social security contributions*, Syllabus du Master in European social security, KUL, 2004-2005, p. 9 : « *This approach not only seems to be in line with EC law, but it is also practical : it would indeed be impossible to free Dutch socially insured smoke purchasing a package of cigarettes in Belgium from taxes earmarked for social security...* ».