



ARTICLE

PAS DE "DE RUYTER" BIS POUR LES AFFILIÉS À UN RÉGIME DE SÉCURITÉ SOCIALE D'UN ETAT TIERS ?

Private Equity Private Clients Droit fiscal | 29/01/18 | Xavier Rohmer



Si l'arrêt De Ruyter rendu par la CJUE le 25 février 2015 a ouvert une brèche dans la législation française en faveur des affiliés à un régime de sécurité sociale d'un Etat membre de l'Espace Economique Européen (EEE) autre que la France[1] au regard de leur assujettissement en France aux prélèvements sociaux sur les revenus retirés de leur patrimoine français, celui-ci a soulevé depuis, plusieurs questions concernant notamment, son applicabilité aux affiliés à un régime de sécurité sociale dans des Etats tiers. Ceux-ci se sont ainsi interrogés sur la conformité au droit communautaire, de la différence de traitement réalisée par le Gouvernement français suite à cet arrêt, en ce qu'il les a exclus du droit au remboursement des prélèvements sociaux. C'est précisément cette question, qu'a eu à trancher la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) dans l'arrêt « Jahin » du 18 janvier 2018[2].

L'enjeu financier pour l'Etat était donc important, sachant que les finances publiques sont déjà obérées du fait des remboursements dus par l'Etat suite à d'autres arrêts de la Cour de Luxembourg, dont précisément l'arrêt De Ruyter de 2015[3]. L'Etat échappe cette fois à ce risque. Bref aperçu des arguments en présence :

I- Une nouvelle mise en infraction de la France évitée de peu suite à la remise en cause en 2015 de la conformité au droit communautaire de l'assujettissement des affiliés à un régime social communautaire aux prélèvements sociaux français

1. Rappel de la portée de l'arrêt « De Ruyter » rendu par la Cour en 2015

Les dispositions du règlement communautaire n°1408/71 du 14 juin 1971 (Règlement n°1408/71) modifié par le règlement communautaire n°883/2004 du 29 avril 2004, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non-salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, prévoient expressément qu'une personne (résidente fiscale française ou non) affiliée à un régime de sécurité sociale communautaire, ne peut relever que d'un seul régime de sécurité sociale d'un Etat membre et, de ce fait, ne peut être soumise aux prélèvements sociaux que dans l'Etat membre du régime de sécurité sociale auquel elle est rattachée. Le Règlement n°1408/71 prévoit donc le double principe d'unicité d'affiliation à un régime de sécurité sociale et d'unicité de cotisation[4].

Or, c'est précisément ce principe qui a été posé dans l'affaire "De Ruyter" par la CJUE. Dans l'arrêt du 26 février 2015[5], la Cour a jugé que les prélèvements sociaux (à savoir la CSG, la CRDS, le prélèvement social de 2% et la contribution additionnelle de 0,3% à ce prélèvement) frappant les revenus de patrimoine[6] du contribuable concerné, relevaient du Règlement n°1408/71 dès lors qu'ils étaient affectés au financement des régimes obligatoires français de sécurité sociale et présentaient un lien direct et pertinent avec certaines des branches de sécurité sociale énumérées à l'article 4 de ce même règlement.

Le critère déterminant retenu par la Cour, fut donc le lien direct et pertinent des prélèvements en cause avec certaines branches de sécurité sociale énumérées à l'article 4 du Règlement n°1408/71, indépendamment de l'exercice de toute activité professionnelle. Le juge a en effet considéré qu'en raison de l'affectation du produit de ces prélèvements, qui est destiné au financement de prestations contributives dans le cadre du régime de sécurité sociale français, cette imposition était contraire au principe d'unicité ci-dessus mentionné.

En conséquence, la CJUE a jugé que la France n'était pas en droit d'assujettir aux prélèvements sociaux sur les revenus de capital[7], une personne affiliée (domiciliée fiscalement en France ou non) à un régime obligatoire de sécurité sociale dans un Etat de l'EEE autre que la France ou la Suisse[8].

2. Impact juridique et financier de l'arrêt De Ruyter en France

Le Conseil d'Etat s'est rallié à la position de la CJUE[9], ce qui en pratique, déclencha immédiatement un nombre conséquent de réclamations de la part des affiliés communautaires aux fins de la restitution des prélèvements acquittés à tort (i) sur les revenus du patrimoine perçus au titre de la période de 2012 à 2014 et (ii) sur les revenus de placement perçus à l'occasion d'opérations réalisées jusqu'en 2015 (dont l'imposition avait été prélevée à la source).

En outre, et de manière inattendue, les modalités de dépôt de réclamations subséquentes pour les non-résidents ont été précisées par les communiqués de presse n°486 et 487 du 20 octobre 2015 du Ministère des Finances et des Comptes publics, qui a encadré la procédure de demande de remboursement par deux limites :

- L'une excluant du remboursement le prélèvement de solidarité de 2% dû avant le 1er janvier 2015 qui, selon le Ministère, n'était pas visé par les décisions de l'affaire De Ruyter, « dans la mesure où il ne financ(ait) pas des branches de la sécurité sociale »[10];



- L'autre (qui était précisément l'enjeu de l'arrêt rendu par la CJUE le 18 janvier) en excluant du droit au remboursement, les personnes affiliées dans un Etat tiers à l'EEE ou la Suisse[11].

Dans le même temps, le Ministère annonçait que le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2016 qui était alors en cours d'adoption, présenterait les orientations du Gouvernement quant à la mise en conformité du régime fiscal français. L'objectif du législateur était clair : rendre au plus vite le droit français compatible avec les exigences du droit communautaire et faire échec aux demandes de restitution pour l'avenir. En pratique, le Parlement réorienta l'affectation budgétaire des prélèvements sociaux sur les revenus du capital (jusqu'ici affectés à des organismes servant des prestations d'assurance contributives dont les affiliés dans un Etat tiers ne bénéficient pas) vers des prestations non-contributives, identiques à celles financées par les impôts[12].

II- Une différence de traitement des affiliés à un régime de sécurité sociale d'un Etat tiers « justifiée » par la CJUE dans l'arrêt « Jahin »

Avant la décision « Jahin » rendue par la CJUE le 18 janvier 2018, la question de la conformité au droit communautaire de l'exclusion du droit au remboursement des prélèvements sociaux, des affiliés à un régime de sécurité sociale d'un Etat tiers, avait été examinée devant les juges du fond[13].

En effet, par un jugement du Tribunal administratif de Paris du 29 juin 2016[14] et par un arrêt de la Cour administrative d'appel de Marseille du 25 mars 2016[15], les juges du fond ont considéré que le Règlement n°1408/71 n'était pas applicable aux affiliés à un régime de sécurité sociale d'un Etat tiers (au cas particulier Russie, Japon et Monaco). Dans ces affaires, il a toutefois été considéré que la taxation aux prélèvements sociaux des revenus du capital réalisés par ces derniers, avait pour effet de réduire la rentabilité des investissements immobiliers et mobiliers, et donc de porter atteinte à la libre circulation des capitaux (article 63 TFUE). Les juges du fond ont ainsi admis la restitution des prélèvements sociaux en raison d'une atteinte au principe de liberté de circulation des capitaux, non couverte par la « clause de sauvegarde », c'est-à-dire que cette restriction n'était justifiée ni par des différences de situation ni par l'objectif de lutte contre les infractions en matière fiscale (article 65 TFUE)[16].

La position des juges du fond n'a toutefois pas été suivie par le juge communautaire.

Dans l'affaire « Jahin » du 18 janvier 2018[17], il s'agissait d'un ressortissant français, résident et affilié à un régime privé de sécurité sociale en Chine, qui demandait le remboursement des prélèvements sociaux portant sur des revenus fonciers et une plus-value immobilière (cession d'un immeuble) pour les années 2012 à 2014. Le requérant a introduit un recours pour excès de pouvoir à l'encontre des communiqués de presse du 20 octobre 2015, au motif que ces derniers étaient contraires au règlement communautaire n°883/2004 (Règlement n°883/2004[18]) et au principe de libre circulation des capitaux.

Le Conseil d'Etat a saisi, le 25 janvier 2017, la CJUE d'une question préjudicielle aux fins de déterminer si l'exclusion des affiliés à un régime de sécurité sociale d'un Etat tiers sur le fondement du Règlement n°883/2004, constitue une restriction aux mouvements de capitaux interdite pour les Etats tiers (article 63 du TFUE). En cas de réponse positive à cette première question, le Conseil d'Etat a également interrogé la CJUE sur la question de savoir si cette restriction pourrait d'une part, être couverte par la clause de gel (article 64 du TFUE) et d'autre part, être justifiée par la clause dite de « sauvegarde » (article 65 du TFUE).

Ainsi, par l'arrêt « Jahin » du 18 janvier 2018[19], la CJUE a considéré que les affiliés à un régime de sécurité sociale d'un Etat tiers ne bénéficient pas d'un droit à restitution des prélèvements sociaux pour les raisons exposées ci-après.

1. La CJUE admet l'existence d'un traitement moins favorable des affiliés à un régime de sécurité sociale d'un Etat tiers

La CJUE considère que la « *législation française* » peut instituer une restriction à la libre circulation des capitaux prévue par l'article 63 du TFUE, qui interdit en principe « *toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et les Etats tiers* ».

En effet, la CJUE reconnaît qu'un « *traitement fiscal plus favorable est réservé aux ressortissants de l'Union qui sont affiliés à un régime de sécurité sociale d'un autre Etat membre, d'un Etat membre de l'EEE ou de la Confédération de Suisse, étant donné qu'ils sont exonérés desdits prélèvements* ». Pour conclure à l'existence d'une restriction à la liberté de mouvement des capitaux dans l'affaire « Jahin », il convient de souligner que la CJUE a procédé à une comparaison entre la situation de deux non-résidents, à savoir un résident et affilié à un régime de sécurité sociale d'un Etat tiers (Chine) et un affilié à un régime de sécurité sociale d'un Etat européen (résidant ou pas en France).

2. La CJUE « justifie » néanmoins cette différence de traitement par la « clause de sauvegarde »

Rappelons que la clause de sauvegarde prévue à l'article 65 du TFUE prévoit que : « *L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les Etats membres : a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le*



lieu où leurs capitaux propres sont investis ; b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale [...] », sous réserve que ces dispositions ne constituent « ni un moyen de discrimination arbitraire, ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux ».

Sur l'absence de situation comparable (a) : la CJUE a considéré qu'il existait une « *différence de situation objective* » entre d'une part, un ressortissant français qui « *réside dans un Etat tiers [...] et y est affilié à un régime de sécurité sociale* » (en l'espèce la Chine) et d'autre part, « *un ressortissant de l'Union affilié à un régime de sécurité sociale d'un autre Etat membre, dans la mesure où seul ce dernier est susceptible de bénéficier du principe d'unicité de la législation en matière de sécurité sociale, prévu à l'article 11 du règlement n°883/2004, en raison de son déplacement à l'intérieur de l'Union* ».

Sur les objectifs des dispositions communautaires (b) : la CJUE ajoute qu'une interprétation différente du principe de libre circulation des capitaux (article 63 TFUE) et du principe d'unicité de la législation en matière de sécurité sociale (*Règlement n°883/2004*) serait contraire aux objectifs des dispositions communautaires, qui sont d'éviter les doubles impositions des ressortissants de l'UE dans la mesure où seuls ces derniers peuvent bénéficier d'une libre circulation au sein de l'UE (articles 45 et 48 du TFUE). La CJUE affirme ainsi sa volonté de veiller à une cohérence dans l'interprétation des dispositions communautaires, à savoir la liberté de mouvements des capitaux et le principe d'unité de la législation en matière sociale qui découle de la liberté de circulation des travailleurs.

La CJUE en conclut que les affiliés à un régime de sécurité sociale dans un Etat tiers peuvent donc être soumis aux prélèvements sociaux (au taux de 17,2% depuis le 1er janvier 2018) sans bénéficier des prestations sociales françaises, sauf à ce qu'un accord international conclu par la France en matière de sécurité sociale prévoit le principe d'unicité de législation sociale. La décision « Jahin » du juge communautaire va donc dans le même sens que la décision n°2016-615-QPC du 9 mars 2017 du juge constitutionnel qui concernait un ressortissant français affilié au régime de sécurité sociale de Monaco[20].

III- La fin de la saga De Ruyter ou des contestations encore possibles?

1. La décision « Jahin » du 18 janvier 2018[21] soulève des questions

Tout d'abord, la question du droit à restitution des prélèvements sociaux ne semble pas tranchée par la CJUE pour des résidents fiscaux d'Etat tiers qui sont affiliés à un régime de sécurité sociale de l'Union Européenne. La question semble rester ouverte.

Par ailleurs, la compatibilité avec le droit communautaire pourrait néanmoins continuer à se poser si l'application du principe d'unicité de législation sociale n'avait pas été invoquée dans l'affaire « Jahin ». A cet égard, le Tribunal administratif de Paris et la Cour administrative d'appel de Marseille avaient d'ailleurs admis l'existence d'une atteinte à la liberté de circulation des capitaux tout en considérant que le Règlement n°1408/71 n'était pas applicable aux affiliés à un régime de sécurité sociale d'un Etat tiers.

Enfin, dans la décision « Jahin », la CJUE affirme, sans toutefois en tirer les conséquences, qu'il n'existe aucune « *différence objective* » entre un ressortissant français résident et affilié d'un Etat tiers et un ressortissant (français) résident et affilié (France), au motif que « *dans les deux cas de figure, ils n'ont pas fait usage de la liberté de circulation au sein de l'Union et ne sauraient, dès lors invoquer le bénéfice du principe d'unicité de la législation en matière de sécurité sociale* ». Il convient de rappeler qu'une discrimination « *consiste dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes* »[22]. A cet égard, les affiliés à la sécurité sociale en France et les affiliés à la sécurité sociale d'un Etat tiers sont imposés aux prélèvements sociaux d'une manière identique. Toutefois, ces derniers ne semblent toutefois pas être dans une situation comparable dans la mesure où les affiliés à la sécurité sociale d'un Etat tiers ne bénéficient pas des prestations sociales françaises. Il n'est donc pas évident que cette discrimination soit compatible avec le droit communautaire.

2. Quid des accords internationaux de sécurité sociale ?

Les décisions rendues par le juge communautaire et le juge constitutionnel laissent ouvertes la possibilité pour les non-résidents affiliés dans des Etats tiers, de se prévaloir le cas échéant, des conventions internationales en matière de sécurité sociale pour pallier une éventuelle double imposition aux prélèvements sociaux. A cet égard, il ne peut être exclu que ces mêmes résidents fiscaux d'Etats tiers se prévalent d'une discrimination injustifiée lorsqu'ils sont restés par exemple affiliés dans l'Etat membre dont ils étaient antérieurement résidents fiscaux[23].

3. Une mise en conformité contestée du dispositif français issu de la LFSS pour 2016

La modification des dispositions relatives aux prélèvements sociaux sur le capital portée par la LFSS 2016, pourrait être considérée comme insuffisante à rendre la législation française conforme avec le droit communautaire, le principe d'unicité de la législation s'appliquant non seulement aux régimes de sécurité sociale généraux et spéciaux, contributifs mais aussi aux régimes **non-contributifs**[24]. Il est d'ailleurs intéressant de noter que cette faille pourrait d'ailleurs avoir été déjà identifiée par le juge administratif lui-même, qui a jugé récemment[25] que « *à supposer que ces prestations spéciales à caractère non contributif entrent dans le champ (du Règlement n°883/2004), elles ne sont, en tout état de*



cause, pas énumérées à l'annexe X de ce règlement qui liste les branches de sécurité sociale auxquelles il s'applique », cette référence à la seule annexe du Règlement n°883/2004 n'étant pas sans rappeler d'autres matières fiscales ayant généré des contentieux fleuve sur la base d'un argument similaire...

C'est ainsi qu'il ne peut être exclu que des redevables résidents de l'EEE remettent en question le bien-fondé de la modification d'affectation des prélèvements sociaux, effectuée par la LFSS 2016, qui a eu pour effet de maintenir l'application des prélèvements sociaux.

Xavier Rohmer / Emilie Lecomte / Julien Msika

[1] Union européenne, Islande, Norvège et Liechtenstein

[2] Arrêt (C-45/17) du 18 janvier 2018, Frédéric Jahin c/ Ministre de l'Economie et des Finances Ministre des Affaires sociales et de la Santé

[3] A titre d'exemple, fin 2015, la Commission des finances de l'Assemblée Nationale estimait le montant des remboursements dus par l'Etat au titre de la seule affaire du précompte mobilier, dont la non-conformité au droit communautaire avait fait l'objet de l'arrêt CJUE du 15 septembre 2011 (Aff. C-310-09) Ministre du Budget contre Accor SA, à 4 milliards d'euros. De même, les restitutions dues suite aux arrêts de CJUE Santander (C-338/11 Santander Asset Management SGIC SA/ DRESG et C-339/11 à C-347/11 Santander Asset Management SGIC SA e.a. / Ministre du Budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat) étaient estimées à 4,9 milliards d'euros.

[4] Article 13 du Règlement n°1408/71

[5] Aff. C-623/13, CJUE 26 février 2015, Gérard de Ruyter. La Cour répondait à une question préjudicielle posée par le Conseil d'Etat dans le cadre d'un litige opposant à l'administration fiscale, un ressortissant néerlandais fiscalement domicilié en France, qui exerçait son activité salariée aux Pays-Bas (celui-ci étant également affilié au régime de sécurité sociale néerlandais) et qui s'était vu appliquer des prélèvements sociaux notamment sur des rentes viagères constituées à titre onéreux de source néerlandaise.

[6] En dépit du fait que ces prélèvements ne soient pas assis sur des revenus d'activité ou de remplacement.

[7] Réponse Duvernois Sénat, 26 mai 2016 p.2224 n°15398. Cet arrêt étant transposable à l'ensemble des revenus du capital, qu'il s'agisse de revenus du patrimoine ou de produits de placement.

[8] Dès lors, la territorialité des prélèvements en cause ne doit plus dépendre du critère de résidence du contribuable, mais (i) de son affiliation à un régime obligatoire de sécurité sociale, dans le champ du règlement précité et (ii) de l'affectation des sommes prélevées.

[9] Arrêt du 27 juillet 2015 n°334551 et 342944 réglant l'affaire de Ruyter. Toutefois, dès le 17 avril 2015, dans une autre affaire (n°365511) concernant plus particulièrement les prélèvements sociaux sur une plus-value immobilière réalisée en France par une personne rattachée au régime de sécurité sociale du Royaume-Uni, le Conseil d'Etat avait déjà fait application de cette solution. En effet il a jugé dans cet arrêt que cette personne ne relevant pas du régime de la sécurité sociale française ne pouvait être soumise aux prélèvements sociaux en France (au taux de 15,5%) sur la plus-value réalisée lors de la vente de son bien immobilier français, sur le fondement des dispositions du Règlement n°1408/71.

[10] Cette exclusion a été confirmée par le Tribunal administratif de Paris (TA Paris 1er février 2016, n° 1431412) et le Conseil d'Etat (Conseil d'Etat 8e-3e ch. 18 octobre 2017 n°395065).

[11] L'administration a depuis confirmé cette exclusion par une Réponse ministérielle Duvernois, Sénat 26 mai 2016 p. 2224 n°15398.

[12] Articles L135-3 et L 137-17 du Code de la sécurité sociale – article 1600-0 S, IV du CGI La mesure a visé les prélèvements sociaux sur capital, c'est-à-dire la CSG, la CRDS, le prélèvement social et sa contribution additionnelle, ainsi que le prélèvement de solidarité sur les revenus du capital financiers et immobiliers. Ceux-ci regroupent deux catégories : (i) les revenus du patrimoine (revenus fonciers, rentes viagères constituées à titre onéreux, plus-values de cession de titres) et (ii) les revenus de placement (revenus mobiliers, plus-values immobilières). Suite à cette mise en conformité par l'article 24 de la Loi n°2015-1702 du 21 décembre 2015 de financement de la Sécurité sociale pour 2016, les revenus de capital de source française (dont par exemple, les revenus fonciers et plus-values de cession immobilières) réalisés depuis le 1er janvier 2016 par les affiliés dans un Etat de l'EEE ou en Suisse, sont à nouveau soumis aux prélèvements sociaux de 15,5%, sous réserve des abattements applicables. La loi n'a pas modifié le champ ni les modalités d'application des prélèvements.

[13] Dans ces affaires, le litige portait sur la conformité de la loi française combinée au principe d'unicité de législation sociale prévu par règlement n°1408/71.



[14] Tribunal administratif de Paris, 29 juin 2016, n°1506806, 1ère sect., 1ère ch., « SCI Lila ».

[15] Cour administrative d'appel de Marseille, 25 mars 2016, n°13MA00537, 4ème ch. Il s'agit de la décision qui a donné lieu à la décision du Conseil d'Etat du 15 décembre 2016 et donc à la décision n°2016-615-QPC du 9 mars 2017.

[16] La restitution a toutefois été limitée aux prélèvements sociaux non visés par la clause de « gel » (article 64 TFUE) dans la décision de la Cour administrative d'appel de Marseille, 25 mars 2016, n°13MA00537, 4ème ch.

[17] CJUE, 18 janvier 2018, aff. C 45-17.

[18] Les dispositions du Règlement n°883/2004 pertinentes pour la présente affaire n'ont cependant pas connu de modification substantielle par rapport à celles qui correspondaient à celles-ci dans le Règlement n° 1408/71 abrogé à partir du 1er mai 2010, par le Règlement n°883/2004.

[19] CJUE, 18 janvier 2018, aff. C 45-17.

[20] Le Conseil constitutionnel a confirmé que la différence de traitement, au regard de l'assujettissement aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, entre les personnes relevant du régime de sécurité sociale d'un Etat membre de l'Union européenne et celles relevant du régime de sécurité sociale d'un Etat tiers, n'instituait pas une rupture d'égalité devant l'impôt.

[21] CJUE, 18 janvier 2018, aff. C 45-17.

[22] CJCE, 14 février 1995, aff. 279/93 « Schumacker ». CJCE, 11 août 1995, aff. 80/94 « Wielockx ».

[23] L'arrêt rendu par le Tribunal administratif de Strasbourg (Tribunal administratif de Strasbourg, 11 juillet 2017, n°1700440) peut notamment être évoqué dans la mesure où il a été jugé que les personnes affiliées à la sécurité sociale en Suisse, qui ne sont pas affiliées au régime obligatoire de sécurité sociale en France, sont fondées à se prévaloir de la méconnaissance du principe d'unicité de la législation sociale pour soutenir que c'est à tort que leurs revenus de capitaux mobiliers ont été assujettis en France à des contributions et prélèvements sociaux affectés au financement du Fonds de solidarité vieillesse et à la Caisse d'amortissement de la dette sociale chargée d'apurer la dette sociale.

[24] Article 4 § 2 du Règlement n°1408/71 du 14 juin 1971.

[25] Conseil d'Etat 8e et 3e ch. 18 octobre 2017 n°395065 (concernant le prélèvement de solidarité de 2%).
