



# Actualités

## Aperçu rapide

Droit de l'Union européenne

### 43 L'extension de la jurisprudence de Ruyter aux pays tiers n'aura pas lieu

À PROPOS DE CJUE, 18 JANV. 2018, AFF. C-45/17, JAHIN

Par

**Louis NAYBERG,**  
avocat, Mayer Brown



I – Attendu non sans espoir par les praticiens et les contribuables concernés, redouté par d'autres pour ses répercussions potentielles sur les finances publiques, l'arrêt *Jahin* rendu par la CJUE le 18 janvier 2018 (CJUE, 10<sup>e</sup> ch., 18 janv. 2018, aff. C-45/17, *Jahin* : Dr. fisc. 2018, n° 4, act. 39) marque un temps d'arrêt (provisoire) dans les relations tumultueuses qu'entretiennent les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et le droit de l'Union européenne.

Moins d'une année seulement après la question préjudicielle posée par le Conseil d'État (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 25 janv. 2017, n° 397881, *M. Jahin* : Dr. fisc. 2017, n° 21, comm. 321, concl. R. Victor, note A. Maitrot de la Motte), la Cour de Luxembourg a estimé que la liberté de circulation des capitaux n'imposait pas d'étendre aux personnes relevant du régime de sécurité sociale d'un État tiers, l'exonération de certains prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine applicable aux personnes relevant du régime de sécurité sociale d'un État membre autre que la France.

Le tango jurisprudentiel initié par l'affaire *de Ruyter* (CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 26 févr. 2015, aff. C-623/13, *min. c/ de Ruyter* : JurisData n° 2015-005614 ; Dr. fisc. 2015, n° 10, act. 124 ; RJF 4/2015, n° 453, concl. E. Sharpston. – V. S. Quilici, *Les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine sont des cotisations sociales au sens du droit de l'UE* : Dr. fisc. 2015, n° 10, act. 124) s'arrêtera donc aux portes des pays tiers à l'UE.

2 – Pour rappel, par son désormais célèbre arrêt éponyme, la Cour de justice avait jugé, en substance, qu'une personne affiliée au régime de sécurité sociale d'un autre État membre de l'UE ne devait pas être assujettie à certains prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, dans la mesure où ces derniers étaient soumis au principe d'unicité de la législation applicable en matière de sécurité sociale (désormais protégé par l'article 11 du règlement (CE) n° 883/2004 du 29 avril 2004).

Le Conseil d'État a tiré les conséquences de cet arrêt dans une décision du 27 juillet 2015 (CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 27 juill. 2015,

n° 334551 et n° 342944, *min. c/ de Ruyter* : JurisData n° 2015-019563 ; Dr. fisc. 2015, n° 41, comm. 620 ; RJF 2015, n° 966, concl. É. Crépey, p. 944) en déchargeant la veuve de M. de Ruyter de certains prélèvements sociaux auxquels ce dernier, qui relevait du régime de sécurité sociale néerlandais, avait été assujetti en France. Cette décision ne concernait toutefois que les revenus du patrimoine perçus par des assurés sociaux européens.

Sans surprise, par l'intermédiaire de deux communiqués de presse diffusés le 20 octobre 2015, l'administration fiscale a expressément confirmé cette exclusion territoriale : les personnes affiliées à un régime de sécurité sociale dans un État tiers n'étaient pas fondées à demander la restitution desdits prélèvements sociaux (*Min. fin., communiqués n° 486 et 487, 20 oct. 2015* : Dr. fisc. 2015, n° 45, act. 618).

3 – Ceci nous amène aux faits de l'espèce. M. Jahin, ressortissant français, réside en Chine depuis 2003 et y a souscrit une assurance privée de sécurité sociale. Conformément aux articles L. 136-6, I bis et L. 136-7, I bis du Code de la sécurité sociale alors applicables, il a été soumis aux prélèvements sociaux au titre, d'une part, de revenus fonciers perçus entre 2012 et 2014 et, d'autre part, d'une plus-value immobilière réalisée lors de la cession en 2014 d'un immeuble situé en France.

Pour s'opposer à ces prélèvements, M. Jahin a introduit un recours pour excès de pouvoir à l'encontre des deux communiqués de presse du 20 octobre 2015, en faisant valoir que cette exclusion territoriale était contraire au principe de libre circulation des capitaux garanti par l'article 63 du TFUE. Dans ces conditions, le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et a interrogé la CJUE à titre préjudiciel.



## 1. La reconnaissance d'une restriction à la libre circulation des capitaux

4 – Première étape du raisonnement, la Cour de justice analyse l'applicabilité du principe de libre circulation des capitaux à l'espèce.

À titre liminaire, la Cour rappelle que le champ d'application territorial de cette liberté de circulation ne se limite pas aux mouvements de capitaux entre les États membres, mais s'étend également à de tels mouvements entre les États membres et les États tiers (CJCE, *gde ch.*, 18 déc. 2007, aff. C-101/05, *Skatteverket c/A*, pt 27 : *Rec. CJCE 2007, I-11531* ; *Dr. fisc. 2007, n° 52, act. 1169* ; *RJF 3/2008, n° 378*. – CJUE, *3<sup>e</sup> ch.*, 17 oct. 2013, aff. C-181/12, *Yvon Welte*, pt 18 : *Dr. fisc. 2014, n° 4, comm. 91, concl. P. Mengozzi, note A. Maitrot de la Motte* ; *RJF 2014, n° 106*).

S'agissant du champ d'application matériel de cette liberté fondamentale, la CJUE réaffirme que si le TFUE ne définit pas la notion de « mouvements de capitaux », il est constant que cette catégorie inclut les revenus patrimoniaux générés par des investissements immobiliers (CJCE, 16 mars 1999, aff. C-222/97, *H. Trummer*, pts 21 et 22 : *Rec. CJCE 1999, I-1661*. – CJUE, *7<sup>e</sup> ch.*, 11 sept 2014, aff. C-489/13, *Ronny Verest et Gaby Gerards*, pt 21 : *Dr. fisc. 2014, n° 38, act. 476*).

Une question demeurait toutefois : le règlement (CE) n° 883/2004 du 29 avril 2004 ne faisait-il pas « écran » à l'application des libertés de circulation ? En effet, il est de jurisprudence constante qu'un domaine qui a fait l'objet d'une harmonisation exhaustive à l'échelle de l'UE doit être apprécié au regard des seules dispositions du droit dérivé, et non pas de celles du droit primaire (CJUE, *6<sup>e</sup> ch.*, 7 sept 2017, aff. C-6/16, *Eqiom SAS et Enka SAS*, pt 15 : *Dr. fisc. 2017, n° 37, act. 493*). Si la Cour n'aborde pas directement cette problématique, elle juge implicitement mais nécessairement que l'existence du règlement (CE) n° 883/2004 du 29 avril 2004 ne s'oppose pas à la possibilité d'invoquer les libertés de circulation protégées par le TFUE. Autrement dit, elle considère que ledit règlement n'harmonise pas les législations des États membres mais assure seulement leur coordination.

5 – De façon classique, après avoir identifiée la liberté concernée, la Cour de justice recherche si celle-ci a fait l'objet d'une restriction.

À cet égard, il est désormais bien établi que l'article 63 du TFUE interdit les mesures nationales de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents d'un État membre d'en faire dans d'autres États (CJUE, *1<sup>re</sup> ch.*, 2 juin 2016, aff. C-252/14, *Pensioenfonds Metaal en Techniek (PMT)*, pt 27 : *RJF 8-9/2016, n° 774*. – V. L. Bernardau, O. Peiffert et F. Schmied, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe* (avr./juin 2016) : *Dr. fisc. 2016, n° 30-35, étude 438, n° 40*).

Cet article interdit notamment de favoriser les situations nationales par rapport aux situations transfrontalières. Toutefois, en l'espèce, le requérant ne cherchait pas à obtenir le bénéfice du traitement national, dans la mesure où les assurés français sont également soumis aux prélèvements sociaux. Au contraire, l'objectif était de bénéficier du traitement fiscal plus favorable réservé aux ressortissants de l'UE qui sont affiliés à un régime de sécurité sociale d'un autre État membre, ces derniers étant exonérés desdits prélèvements.

6 – Certes, la Cour a déjà été amenée à examiner la problématique d'une discrimination entre non-résidents.

L'article 63 du TFUE s'oppose, en principe, au traitement différencié de deux situations transfrontalières intra-européennes (CJCE, *gde ch.*, 20 mai 2008, aff. C-194/06, *Orange European Smallcap Fund NV* : *Rec. CJUE 2008, I, p. 3747, pt 57* ; *Dr. fisc. 2008, n° 22, act. 169* ; *RJF 10/2008, n° 1148*). En revanche, un traitement différencié entre deux situations transfrontalières extra-européennes

n'est pas contraire à la libre circulation des capitaux (CJUE, *3<sup>e</sup> ch.*, 10 févr. 2011, aff. C-436/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH et C-437/08, Österreichische Salinen AG*, pt 48 : *Rec. CJUE 2011, I, p. 305* ; *Dr. fisc. 2011, n° 7, act. 54* ; *RJF 5/2011, n° 666* ; *FR Lefebvre 16/2011, note D. Gutmann*).

Approfondissant cette jurisprudence dans l'arrêt *Riskin et Timmermans* du 30 juin 2016 (CJUE, *6<sup>e</sup> ch.*, 30 juin 2016, aff. C-176/15, *Riskin et Timmermans* : *Dr. fisc. 2016, n° 27, act. 431*. – V. également L. Bernardau, O. Peiffert et O. Schmied, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe* (avr./juin 2016) : *Dr. fisc. 2016, n° 30-35, étude 438, n° 48-50 et n° 62*), la CJUE a estimé qu'un traitement fiscal plus avantageux réservé à des dividendes provenant d'un État tiers par rapport à ceux provenant d'un État membre pouvait également constituer une restriction à la libre circulation des capitaux.

7 – Dès lors, il était alors loisible se s'interroger sur l'hypothèse inverse : favoriser des situations transfrontalières intracommunautaires au détriment de situations transfrontalières extracommunautaires peut-il constituer une restriction prohibée, en principe, par l'article 63 du TFUE ?

La solution de cette question épineuse n'allait pas de soi – comme en témoignent les conclusions de l'avocat général Kokott sous la décision *Riskin et Timmermans* (Concl. J. Kokott, pt 36, ss CJUE, *6<sup>e</sup> ch.*, 30 juin 2016, aff. C-176/15, *Riskin et Timmermans*, *préc.*). Pour autant, la Cour y répond par l'affirmative sur le ton de la tranquille évidence. Selon elle, la différence de traitement ainsi établie entre assurés sociaux non-résidents est susceptible de dissuader les personnes physiques qui sont affiliées à un régime de sécurité sociale d'un État tiers de procéder à des investissements immobiliers en France. Partant, la réglementation en cause est de nature à freiner la circulation des capitaux de tels États tiers vers la France, et constitue donc une restriction à la liberté de circulation des capitaux (CJUE, *10<sup>e</sup> ch.*, 18 janv. 2018, aff. C-45/17, *Jahin*, *préc.*, pts. 28 et 29).

## 2. Une restriction justifiée par la différence objective des situations en cause

8 – Après avoir constaté une restriction à l'article 63 du TFUE, la Cour précise que cette dernière peut être justifiée si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général.

Incidentement, il convient de souligner que la Cour n'a pas analysé l'exception de la « clause de gel », stipulée à l'article 64 du TFUE, et relevée par le Conseil d'État dans sa décision de renvoi. Il serait probablement hâtif d'inferer du silence de la Cour l'inapplicabilité de cette dérogation au principe de libre circulation des capitaux. Toutefois, au cas particulier, il nous semble que de très bons arguments militaient en ce sens (V. sur ce point, A. Maitrot de la Motte, *La liberté européenne de circulation des capitaux et l'assujettissement contesté aux contributions sociales sur les revenus du patrimoine des personnes affiliées au régime de sécurité sociale d'un « pays tiers »* : *Dr. fisc. 2017, n° 21, comm. 321, n° 11*).

Dès lors, l'enjeu principal du débat résidait dans l'analyse de comparabilité entre, d'une part, la situation des assurés relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État membre autre que la France et, d'autre part, la situation des assurés relevant du régime de sécurité sociale d'un État tiers.

9 – À cette fin, la CJUE prend en compte l'objectif poursuivi par la législation en cause. En l'espèce, selon la Cour, cette dernière vise notamment à assurer le respect du principe d'unicité de la législation applicable en matière de sécurité sociale. Or, l'objet même de ce principe est d'organiser la coordination des systèmes nationaux de



sécurité sociale au profit des ressortissants de l'Union qui se déplacent au sein du marché intérieur.

De cette prémisse, la Cour constate qu'il existe une différence objective entre les deux situations, dans la mesure où seul un ressortissant européen affilié à un régime de sécurité sociale d'un autre État membre est susceptible de bénéficier du principe d'unicité de la législation en matière de sécurité sociale, prévu à l'article 11 du règlement no 883/2004, en raison de son déplacement à l'intérieur de l'UE. À l'inverse, il n'existe aucune différence objective entre les situations purement internes et les situations transfrontalières extra-européennes dès lors que, dans les deux cas de figure, il n'a pas été fait usage de la liberté de circulation au sein de l'UE (CJUE, 10<sup>e</sup> ch., 18 janv. 2018, aff. C-45/17, *Jahin*, préc., pts 42 et 43).

En outre, transposant sa jurisprudence relative à l'articulation entre liberté d'établissement et liberté de circulation des capitaux en présence de pays tiers (V. CJUE, *gde ch.*, 13 nov. 2012, aff. C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pt 100 : *Europe 2013*, comm. 27, note A.-L. Mosbrucker ; JCP E 2012, act. 706), la CJUE ajoute, à titre surabondant, qu'il convient d'éviter que des opérateurs économiques bénéficiant de la libre circulation des capitaux, mais n'entrant pas dans les limites du champ d'application territorial de la libre circulation des travailleurs, puissent tirer indirectement profit de cette dernière.

Dès lors, la Cour relève que la restriction à la libre circulation des capitaux relevée précédemment est justifiée.

### 3. Quelle portée de l'arrêt *Jahin* ?

10 – Malgré son apparente simplicité (l'affaire a été jugée sans conclusions), cet arrêt apporte un éclairage essentiel au débat sur le contentieux des discriminations à rebours et, plus particulièrement, contribue à préciser le cadre d'analyse qu'il convient d'adopter pour comparer les situations intra-européennes et extra-européennes.

À cet égard, il est frappant de constater la similitude du raisonnement exposé par la CJUE dans l'affaire *Jahin* et celui développé par le Conseil constitutionnel dans sa décision *Epx V*, rendue le 9 mars 2017 (*Cons. const.*, 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *Épx V* : *Dr. fisc.* 2017, n° 21, comm. 322, note A. Maitrot de la Motte ; X. Cabannes, *La CSG sur les revenus du patrimoine et les affiliés à des régimes sociaux d'États tiers à l'UE* : *Dr. fisc.* 2017, n° 12, act. 176). Rappelons que, dans cette dernière décision, les juges de la rue Montpensier avaient considéré que cette même différence de traitement n'était pas contraire aux principes constitutionnels d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, dès lors que les situations en cause n'étaient pas comparables.

11 – Dans les deux cas, les juridictions suprêmes ont reconnu que favoriser des situations intra-européennes par rapport à des situations extra-européennes pouvait, en principe, constituer une discrimination prohibée, alors même que cette différence de traite-

ment résultait de l'application du droit dérivé de l'UE. Pour le dire autrement avec les concepts développés par la doctrine française, les discriminations par ricochet (V. S. *Austry et D. Gutmann*, *Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ?* : *RJF* 4/2016, p. 418) peuvent théoriquement être sanctionnées, tant sur le fondement des principes constitutionnels d'égalité (V. à cet égard, A. Maitrot de la Motte, *L'extension des régimes fiscaux européens aux situations originellement exclues de leur champ : vers l'élimination des discriminations européennes par le principe constitutionnel d'égalité corrélative ?* : *Dr. fisc.* 2016, n° 37, étude 475) que sur le fondement de la libre circulation des capitaux.

Bien plus, dans ces deux affaires, la condamnation de la différence de traitement entre assurés sociaux selon leur lieu d'affiliation s'est heurtée à la comparabilité des situations transfrontalières intra-européennes et extra-européennes. Aussi bien la Cour de justice que le Conseil constitutionnel se sont placés dans une perspective européenne pour déterminer l'objet des dispositions litigieuses. Or, analysées sous l'unique prisme du principe d'unicité définie par le règlement n° 883/2004 du 29 avril 2004, les situations en cause sont nécessairement différentes.

Malgré certaines critiques adressées à l'argumentation tenue par le Conseil constitutionnel dans la décision *Epx V*. (V. A. Maitrot de la Motte, *Le principe constitutionnel d'égalité corrélative et l'assujettissement contestable aux contributions sociales sur les revenus du patrimoine des personnes affiliées au régime de sécurité sociale d'un « pays tiers »* : *Dr. fisc.* 2017, n° 12, act. 176, n° 8), la justification sous-jacente est similaire pour les deux juridictions : retenir une interprétation différente reviendrait à étendre « indûment » le champ d'application territorial du règlement européen, puisque celui-ci ne s'applique qu'aux ressortissants d'un État membre qui sont soumis à la législation sociale d'un ou de plusieurs États membres conformément à l'article 2, § 1 dudit règlement (CJUE, 10<sup>e</sup> ch., 18 janv. 2018, aff. C-45/17, *Jahin*, préc., pt 46. – V. également en ce sens, *commentaire officiel ss Cons. const.*, 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *épx V*, préc., p. 14).

12 – Une fois n'est pas coutume, le « dialogue des juges » aura joué en défaveur des contribuables. Ainsi, à court terme, cette décision semble condamner les velléités de transposition de la jurisprudence *de Ruyter* aux pays tiers. Néanmoins, par cet arrêt *Jahin*, la Cour de justice renforce paradoxalement la protection des contribuables engagés dans des situations impliquant des pays tiers. En effet, sous réserve bien entendu de la comparabilité des situations en cause et d'éventuelles justifications, elle ouvre la porte à une extension extracommunautaire des avantages fiscaux réservés jusque-là aux seules situations intracommunautaires sur le fondement de la libre circulation de capitaux, quand bien même les situations internes seraient également désavantagées ou qu'elles ne seraient pas directement concernées par la mesure litigieuse.