N° 432579

Ministre de l'action et des comptes
publics c/ M. W...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 6 septembre 2021

Décision du 28 septembre 2021

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

Vous êtes saisis une nouvelle fois d'un contentieux s'inscrivant dans le sillage de la jurisprudence *de R...* (CJUE, 26 février 2015, C-623/13). Il vous amènera à préciser les conditions dans lesquelles une dérogation à la règle d'unicité de la législation de sécurité sociale s'applique à différents prélèvements sociaux, notamment la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS).

M. Michel W... est résident au Luxembourg, tout en bénéficiant de plusieurs pensions de retraite françaises. Il est associé au sein de deux SCI ayant procédé à la vente de plusieurs biens immobiliers situés à Nancy au cours de l'année 2013. Les plus-values immobilières afférentes ont été assujetties à la CSG, à la CRDS et aux différents prélèvements sociaux applicables à cette date aux produits de placement¹. Invoquant à son profit la jurisprudence *de R...*, au motif qu'il était affilié au régime de sécurité sociale luxembourgeois, M. W... a obtenu en première instance la décharge de l'ensemble de ces prélèvements. Dans un premier arrêt du 26 janvier 2017, la cour administrative d'appel de Nancy a remis en cause la décharge s'agissant du prélèvement de solidarité, au motif qu'il était affecté au financement du revenu de solidarité active (RSA), prestation d'assistance ne relevant pas du champ d'application du règlement européen de coordination en matière de sécurité sociale² ; cette partie de l'arrêt est devenue définitive. Elle a confirmé le jugement pour le surplus.

Par une décision du 19 décembre 2018, vous avez cassé l'arrêt dans cette mesure (n° 409153, Tab.), en jugeant que la cour avait commis une erreur de droit en ne recherchant pas si les prestations en nature servies à M. W... par l'organisme de sécurité sociale luxembourgeois

¹ A savoir la contribution sociale généralisée (CSG), la CRDS, le prélèvement social de 4,5 % prévu par l'article 1600-0 F bis du code général des impôts (CGI), la contribution additionnelle à ce prélèvement de 0,3 % prévue par l'article L. 14-10-4-2° du code de l'action sociale et des familles (CASF) et enfin le prélèvement de solidarité de 2 % prévu par l'article 1600-0 S du CGI

² Position conforme à la jurisprudence du Conseil d'Etat : cf. CE, 19 juillet 2016, *Min. c/ M. et Mme K-A...*, n° 392784, Tab. ; 18 octobre 2017, *M. L...*, n° 395065, Tab.

auquel il était affilié l'étaient bien en vertu de la législation luxembourgeoise et non pour le compte des caisses de sécurité sociale françaises. Faisant application du cadre juridique énoncé par votre décision, la cour, statuant par un second arrêt du 14 mai 2019, a estimé que M. W... n'établissait pas avoir bénéficié de prestations en nature en vertu de la législation luxembourgeoise, le ministre ayant produit un « formulaire S1 » certifiant au contraire de ses droits à la sécurité sociale française, à faire valoir auprès des institutions luxembourgeoises. Elle a en conséquence remis à la charge du contribuable la CSG et le prélèvement social de 4,5 %. En revanche, s'agissant de la CRDS et de la contribution additionnelle de 0,3 %, la cour a jugé qu'elles n'ont pas « pour objet d'assurer la couverture des prestations de maladie, de maternité et de paternité ou assimilées pour lesquelles l'article 30 précité du règlement du 29 avril 2004 prévoit une dérogation au principe d'unicité de la législation en matière de sécurité sociale » et a rejeté la requête du ministre les concernant. Celui-ci se pourvoit en cassation dans cette mesure.

La modestie des sommes restant en litige (2 119 euros au titre de la CRDS et 1 272 euros au titre de la contribution additionnelle de 0,3 %) explique peut-être que M. W... n'ait pas produit pour défendre à ce second pourvoi.

1. Avant d'examiner le pourvoi du ministre, nous rappellerons les éléments de la réglementation européenne et de la jurisprudence qui sont directement utiles à la résolution du litige, sans entrer dans tous les développements de la jurisprudence *de R...*³.

Si les Etats membres de l'Union européenne sont compétents pour définir le contenu de leur législation de sécurité sociale, le droit de l'Union régit la détermination de la législation nationale applicable à leurs ressortissants : c'est l'objet du règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, dit règlement de coordination. Son article 11.1 énonce le principe dit d'unicité de la législation : « *Les personnes auxquelles le présent règlement est applicable ne sont soumises qu'à la législation d'un seul État membre.* ». Selon la jurisprudence constante de la CJUE, les régimes de sécurité sociale sont soumis à ces règles dans leur intégralité, c'est-à-dire pour l'ensemble des dispositions qui présentent un « *lien direct et suffisamment pertinent* » avec les lois qui régissent les branches de sécurité sociale énumérées à l'article 3 du règlement (cf. notamment CJCE, 18 mai 1995, *Rheinhold et Mahla*, C-327/92, §15 et 23). S'agissant des prélèvements obligatoires, le critère déterminant pour savoir s'ils relèvent du champ d'application du règlement est celui de leur « *affectation spécifique* » au « *financement d'un régime de sécurité sociale* », indépendamment de leur éventuelle qualification d'impôt par la législation nationale et de l'existence ou l'absence de contrepartie en termes de prestations (arrêt *de R...* précité, §24 à 26).

C'est en vertu de ces principes que la CJUE a remis en cause à deux reprises l'application de contributions sociales à des personnes résidant en France mais affiliées au régime de sécurité sociale d'autres Etats membres, d'abord pour la CSG et la CRDS sur les revenus d'activité et de remplacement (CJCE, 15 février 2000, *Commission c/ France*, C-34/98 et C-169/98), puis pour la CSG et d'autres prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine (arrêt *de R...*).

³ Le lecteur souhaitant aller plus loin peut utilement se référer à V. Villette, « Principe d'unicité de la législation sociale et prélèvements sociaux sur les revenus du capital : un tremblement de R... ? », RJF 5/19, p. 549.

Comme vous l'aviez déjà énoncé dans votre première décision relative à M. W..., le présent contentieux met plus spécifiquement en cause des dispositions dérogatoires du règlement de coordination, relatives aux droits aux prestations en nature de maladie, de maternité et de paternité de personnes résidant dans un Etat membre mais bénéficiant de pensions en vertu de la législation d'un autre Etat membre. L'article 11.3 énonce différents critères déclenchant l'application de la législation d'un Etat membre, la résidence mentionnée par le e) servant de critère-balai : les personnes ne vérifiant aucun des critères énoncés par les a) à d) « *sont soumises à la législation de l'Etat membre de résidence, sans préjudice d'autres dispositions du présent règlement qui leur garantissent des prestations en vertu de la législation d'un ou de plusieurs autres Etats membres* ». C'est dans ce « *sans préjudice* » que vient se nichier l'exception à la règle d'unicité de la législation.

Deux autres dispositions du règlement, figurant dans le chapitre des dispositions particulières applicables aux « prestations de maladie, de maternité et de paternité assimilées », doivent être combinées avec l'article 11.3.e). D'une part, l'article 24.1 prévoit que « *la personne qui perçoit une pension ou des pensions en vertu de la législation d'un ou de plusieurs Etats membres, et qui ne bénéficie pas des prestations en nature selon la législation de l'Etat membre de résidence, a toutefois droit, pour elle-même et pour les membres de sa famille, à de telles prestations, pour autant qu'elle y aurait droit selon la législation de l'Etat membre ou d'au moins un des Etats membres auxquels il incombe de servir une pension, si elle résidait dans l'Etat membre concerné* ». Dit en des termes plus ramassés et correspondant à une situation telle que celle de l'espèce, une personne qui réside au Luxembourg sans avoir droit aux prestations en nature de l'assurance-maladie luxembourgeoise et qui perçoit une pension de retraite française a droit aux prestations de l'assurance-maladie française. Toujours en vertu de l'article 24.1, les prestations en nature sont alors servies par l'institution luxembourgeoise, selon les conditions de la législation luxembourgeoise mais pour le compte de l'institution française, l'institution française remboursant intégralement l'institution luxembourgeoise des frais exposés (article 35). D'autre part, selon l'article 30.1, « *l'institution d'un Etat membre qui applique une législation prévoyant des retenues de cotisations pour la couverture des prestations de maladie, de maternité et de paternité assimilées, ne peut procéder à l'appel et au recouvrement de ces cotisations, calculées selon la législation qu'elle applique, que dans la mesure où les dépenses liées aux prestations servies en vertu des articles 23 à 26 sont à la charge d'une institution dudit Etat membre* ». En conséquence, des cotisations « *pour la couverture des prestations de maladie, de maternité et de paternité assimilées* » ne peuvent être recouvrées par les organismes français que si les prestations en nature servies par l'institution luxembourgeoise le sont pour le compte d'une institution française.

C'est en ce sens que la Cour de Luxembourg s'est prononcée dans un arrêt *Van Delft et autres* (CJUE, 14 octobre 2010, C-345/09)⁴, où les requérants étaient des ressortissants néerlandais percevant des pensions en application de la législation de cet Etat mais résidant dans d'autres

⁴ Qui porte sur les dispositions du règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil, du 14 juin 1971, 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, antérieur au règlement du 29 avril 2004 mais dont les dispositions sont identiques sur ce point.

pays européens. La CJUE y a jugé que le droit de l'Union ne s'opposait pas à une réglementation nationale prévoyant que les titulaires d'une pension due au titre de la législation d'un Etat A, qui résident dans un Etat B dans lequel ils bénéficient de prestations en nature servies pour le compte de l'institution de l'Etat A, doivent s'acquitter, sous forme de retenue sur ladite pension, d'une cotisation au titre desdites prestations.

Vous inspirant de cet arrêt, comme cela ressort des conclusions d'Emmanuelle Cortot-Boucher, vous avez jugé par votre décision du 19 décembre 2018 que les personnes bénéficiant de prestations en nature dans un autre Etat membre pour le compte et à la charge des caisses de sécurité sociale françaises « *peuvent (...) être soumises en France aux retenues de cotisations instituées pour la couverture des prestations de maladie, de maternité et de paternité assimilées en cause* ». Vous en avez déduit que « *les personnes qui perçoivent une pension de retraite en vertu de la législation française et résident dans un autre Etat membre doivent, lorsqu'elles contestent le principe de leur assujettissement à de tels prélèvements, justifier non seulement de ce qu'elles sont affiliées au régime de sécurité sociale de leur Etat de résidence mais aussi que c'est en vertu de la législation de cet Etat qu'elles bénéficient de leurs prestations et non pour le compte des caisses de sécurité sociale françaises* ». La cour a procédé à cette vérification s'agissant de la CSG et du prélèvement social de 4,5 %, mais elle a estimé qu'il n'y avait pas lieu de le faire pour la CRDS et la contribution additionnelle de 0,3 % dès lors que ces contributions n'avaient pas pour objet d'assurer la couverture des prestations de maladie, de maternité et de paternité ou assimilées.

2. Le ministre soutient que la cour a commis ce faisant une erreur de droit. La question se pose de manière distincte pour chacune des impositions en cause.

2.1. S'agissant de la contribution additionnelle de 0,3 %, la réponse a déjà été apportée par votre jurisprudence et celle de la CJUE. En vertu de l'article L. 14-10-4 du CASF, cette contribution est affectée à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA) et elle concourt notamment au financement de deux prestations sociales, l'allocation personnalisée d'autonomie (APA) et la prestation de compensation du handicap (PCH)⁵. Selon votre décision L... (CE, 16 avril 2019, n° 423586, Tab.), qui s'appuie notamment sur un arrêt *Dreyer* de la CJUE (14 mars 2019, C-372/18), l'APA et la PCH sont des prestations de sécurité sociale au sens de l'article 3 du règlement de coordination, dès lors qu'elles sont octroyées en dehors de toute appréciation individuelle des besoins personnels du bénéficiaire et que les ressources de ce dernier sont prises en compte aux seules fins du calcul du montant effectif de ces prestations sur la base de critères objectifs et légalement définis, et elles sont plus précisément des prestations de maladie au sens du a) de cet article 3, puisqu'elles « *visent à améliorer l'état de santé et la vie des personnes dépendantes* ». La question posée était alors de savoir si la contribution additionnelle de 0,3 % entrait dans le champ d'application du règlement de coordination, question qui se situe en amont de celle posée par la présente affaire. Mais il en résulte directement que l'APA et la PCH étant des prestations de maladie, la contribution additionnelle de 0,3 % doit être assimilée à des « *retenues de cotisations pour la couverture des prestations de maladie* » au sens de l'article 30 du règlement et que la cour a donc commis une erreur de droit à son sujet⁶.

⁵ Cf. la répartition du budget de la CNSA en sections, telle que définie par l'article L. 14-10-5 du CASF.

⁶ L'évolution récente du droit français a rejoint sur ce point les qualifications du droit de l'Union européenne,

2.2. S'agissant de la CRDS, l'hésitation est davantage permise mais nous croyons que vous pourrez sans grande difficulté accueillir également le moyen soulevé.

En effet, dans l'un de ses deux arrêts du 15 février 2000, la CJUE a pris position sans ambiguïté sur l'application du règlement de coordination à la CRDS. Elle y a jugé que « *la CRDS, contrairement aux prélèvements destinés à pourvoir aux charges générales des pouvoirs publics, a pour objet spécifiquement et directement d'apurer les déficits du régime général de sécurité sociale français et elle s'inscrit dans le contexte d'une réforme générale de la protection sociale en France visant à garantir l'équilibre financier futur de ce régime* », et que cette appréciation ne saurait être infirmée ni par la circonstance que la CRDS soit affectée à la Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) et non directement aux organismes de sécurité sociale, ni par celle qu'elle est destinée à apurer une dette occasionnée par le financement de prestations servies dans le passé (§36 à 39). Cette position a été réitérée par l'arrêt *de R...* et vous l'avez bien sûr faite vôtre.

La nouveauté est qu'il faut déterminer ici si la CRDS peut être considérée comme affectée à la couverture des prestations de maladie ou assimilées. Il y a un pas supplémentaire à franchir car la CRDS n'est pas fléchée vers telle ou telle branche de la sécurité sociale. Selon l'article 6 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale, les différentes impositions qui constituent la CRDS sont versées à la CADES par l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS), qui en centralise le recouvrement. Lorsque les déficits s'accumulent au sein des régimes de sécurité sociale, le législateur prévoit leur couverture par des transferts de la CADES à ces régimes. L'article 4 de l'ordonnance du 24 janvier 1996, qui prend au fil du temps des allures de récit du mythe de Sisyphe, retrace l'historique de ces opérations de couverture, intervenues à chaque fois qu'il a dû être constaté que les efforts de retour à l'équilibre de la sécurité sociale n'avaient pas atteint leur but... La couverture des prestations de maladie par la CRDS n'est donc qu'indirecte, les déficits étant repris globalement pour le régime général ou pour les autres régimes puis remboursés progressivement par la CADES grâce aux ressources générées par la CRDS.

Ce pas supplémentaire n'est toutefois pas si important car il s'inscrit dans la droite ligne du raisonnement tenu par la CJUE dans son arrêt du 15 février 2000. Apurer un déficit passé, c'est contribuer au financement des prestations à venir car sans ces opérations de couverture, le poids de l'endettement deviendrait insoutenable pour les régimes de sécurité sociale. La médiation par la CADES a été considérée comme sans incidence par la Cour de Luxembourg. On aurait tout à fait pu imaginer qu'une fraction de la CRDS soit spécifiquement affectée à la part de la dette générée par les organismes d'assurance-maladie ; il ne s'agit que des « *modalités concrètes de l'affectation* », pour reprendre les termes de l'arrêt de la Cour, ou de « *tuyauterie* », expression souvent employée par les praticiens des LFSS... Le droit de l'Union est indifférent à la configuration de la tuyauterie ; ce qui compte est qu'*in fine*, la CRDS serve au financement des prestations de maladie, ce qui est d'autant plus avéré qu'il s'agit de la branche qui, de manière récurrente, pèse le plus lourdement dans les déficits sociaux.

puisque depuis la loi n° 2020-992 du 7 août 2020 relative à la dette sociale et à l'autonomie, l'autonomie est qualifiée de cinquième branche du régime général de la sécurité sociale, dont la gestion est assurée par la CNSA.

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

On peut certes se demander si la totalité de la CRDS peut être perçue, alors que la CADES a pour mission d'amortir l'ensemble de la dette sociale et pas seulement celle de la branche maladie. La question se posait déjà pour la CSG : sur les 8,2 % d'imposition litigieuse, seuls 5,95 % étaient affectés à l'assurance-maladie (article L. 136-8-IV-4°-b) du CSS), ce qui n'a pas empêché la CAA de Nancy de la remettre en totalité à la charge de M. W.... Si ce point avait été contesté, nous vous aurions sans doute proposé de faire le partage. Pour la CRDS, il nous semble en revanche très difficile à opérer : il faudrait reconstituer dans l'ensemble de la dette accumulée par la CADES depuis 25 ans ce qui est imputable aux déficits de l'assurance-maladie, la clé de répartition étant en outre susceptible d'évoluer chaque année. La seule solution qui nous paraît praticable, pour un prélèvement insécable comme la CRDS, est de le regarder globalement comme institué pour la couverture des prestations de maladie dès lors qu'il concourt de manière substantielle à leur financement.

Le même raisonnement qui conduit à inclure la CRDS dans le champ d'application du règlement doit vous permettre de lui appliquer la dérogation prévue par l'article 30 de celui-ci, sans qu'il soit besoin de soumettre une question préjudicielle à la CJUE. Vous annulerez donc les articles 2 et 4 de l'arrêt attaqué.

3. Vous réglerez l'affaire au fond dans cette mesure puisqu'il s'agit d'une seconde cassation. Vous pourrez étendre à la CRDS et à la contribution de 0,3 % l'appréciation opérée par la cour concernant la CSG et le prélèvement de 4,5 %, M. W... n'ayant apporté aucun nouvel élément venant démontrer que les prestations en nature dont il bénéficie lui auraient été servies en application de la législation luxembourgeoise. L'intégralité des prélèvements sera donc remise à la charge de M. W... et le jugement du tribunal administratif de Nancy annulé pour la partie n'ayant pas déjà été remise en cause.

PCMNC :

- à l'annulation des articles 2 et 4 de l'arrêt attaqué ;
- à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Nancy pour la part qui n'avait pas déjà été réformée par les arrêts de la cour administrative d'appel de Nancy ;
- à ce que la CRDS et la contribution additionnelle de 0,3 % soient remises à la charge de M. W....