Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
présentées le 11 juillet 2018 [1]

Affaire C-272/17

K. M. Zyla
contre
Staatssecretaris van Financiën

[demande de décision préjudicielle formée par le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas)]

« Renvoi préjudiciel – Libre circulation des travailleurs – Égalité de traitement – Impôts sur le revenu – Cotisations aux assurances sociales – Réduction d'impôts et de cotisations – Travailleur ayant déménagé au cours de l'année civile – Réduction au prorata de la période assurée »

1. La liberté de circulation des travailleurs, protégée par l'article 45 TFUE, s'oppose aux mesures dont l'effet serait de dissuader les ressortissants nationaux désirant quitter leur État d'origine pour travailler dans un autre État membre. Elle protège également ceux qui, après avoir exercé une activité salariée dans le pays dans lequel ils se sont rendus, retournent dans leur État d'origine, au moins en ce qui concerne les rapports juridiques établis en vertu de cette relation de travail [2].

2. Les mesures de nature fiscale et celles relatives aux cotisations sociales peuvent compter parmi ces mesures dissuasives. Bien que les règles relatives à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et celles qui régissent les assurances sociales suivent habituellement des voies de liquidation distinctes, aux Pays-Bas, la déclaration annuelle [3] des revenus imposés et des cotisations sociales est réalisée de manière conjointe (de même que le calcul des prélèvements).

3. M[me] Zyla, ressortissante polonaise, a travaillé presque la moitié de l'année 2013 aux Pays-Bas, où elle a cotisé à la sécurité sociale néerlandaise et payé l'impôt sur le revenu. De retour en Pologne, ainsi qu'il ressort du dossier, elle n'a pas obtenu suffisamment de revenus durant la deuxième partie de cette année pour cotiser à la sécurité sociale polonaise ni pour être redevable de l'impôt sur les revenus dans ce pays.

4. Les autorités fiscales néerlandaises, en calculant la réduction légale à appliquer sur les cotisations de sécurité sociale déjà acquittées par M[me] Zyla, ont appliqué une réduction prorata temporis, en fonction de la période (de six mois) pendant laquelle elle avait cotisé aux Pays-Bas.

1 Langue originale : l'espagnol.

2 Arrêt du 26 mai 2016, Kohll et Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:361, points 24 à 26 et jurisprudence citée).

3 Ci-après la « déclaration IB/PVV ».

5. Devant les juridictions néerlandaises, la question litigieuse est celle de savoir si l'article 45 TFUE, tel que l'a interprété la Cour en matière de fiscalité directe[4], oblige les autorités des Pays-Bas à prendre en compte la situation personnelle et familiale de M^me^ Zyla en Pologne pour lui accorder la réduction litigieuse en totalité et non pas seulement proportionnellement à la période durant laquelle elle a travaillé aux Pays-Bas.

6. Le litige opposant M^me^ Zyla (qui conteste l'avis d'imposition qui lui a été adressé) et les autorités fiscales néerlandaises a été porté devant le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas), qui a saisi la Cour de la question préjudicielle en cause.

I. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

1. Le règlement (UE) nº 492/2011[5]

7. L'article 7 dispose :

« 1. Le travailleur ressortissant d'un État membre ne peut, sur le territoire des autres États 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 au chômage.

2. Il y bénéficie des mêmes avantages sociaux et fiscaux que les travailleurs nationaux.

[…] »

2. Le règlement (CE) nº 883/2004[6]

8. Conformément à son article 3 :

« 1. Le présent règlement s'applique à toutes les législations relatives aux branches de sécurité sociale qui concernent :

a) les prestations de maladie ;

b) les prestations de maternité et de paternité assimilées ;

c) les prestations d'invalidité ;

d) les prestations de vieillesse ;

[…] ».

4 Arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, ci-après l'« arrêt Schumacker »).

5 Règlement (UE) nº 492/2011 du Parlement européen et du Conseil, du 5 avril 2011, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union (JO 2011, L 141, p. 1).

6 Règlement (CE) nº 883/2004 du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, sur la coordination des systèmes de sécurité sociale (JO 2004, L 166, p. 1).

9. Aux termes de son article 4 :

« À moins que le présent règlement n'en dispose autrement, les personnes auxquelles le présent règlement s'applique bénéficient des mêmes prestations et sont soumises aux mêmes obligations, en vertu de la législation de tout État membre, que les ressortissants de celui-ci. »

10. L'article 5 prévoit :

« À moins que le présent règlement n'en dispose autrement et compte tenu des dispositions particulières de mise en œuvre prévues, les dispositions suivantes s'appliquent :

a) si, en vertu de la législation de l'État membre compétent, le bénéfice de prestations de sécurité sociale ou d'autres revenus produit certains effets juridiques, les dispositions en cause de cette législation sont également applicables en cas de bénéfice de prestations équivalentes acquises en vertu de la législation d'un autre État membre ou de revenus acquis dans un autre État membre ;

[…] ».

11. Au titre II (intitulé « Détermination de la législation applicable »), l'article 11, paragraphe 1, dispose :

« 1. Les personnes auxquelles le présent règlement est applicable ne sont soumises qu'à la législation d'un seul État membre. Cette législation est déterminée conformément au présent titre. »

12. L'article 11, paragraphe 3, précise :

« 3. Sous réserve des articles 12 à 16 :

a) la personne qui exerce une activité salariée ou non salariée dans un État membre est soumise à la législation de cet État membre ;

[…]

e) les personnes autres que celles visées aux points a) à d) [7] sont soumises à la législation de l'État membre de résidence, […] ».

B. La réglementation nationale

13. Aux Pays-Bas, la « Wet op de inkomstenbelasting 2001 » (ci-après la « loi IB ») régit l'impôt sur le revenu et la « Wet financiering sociale verzekeringen » (ci-après la « WFSV »), le financement de la sécurité sociale.

14. Il résulte de l'article 8.1 de la loi IB que, pour établir l'« impôt combiné », il convient d'additionner l'impôt sur les revenus provenant du travail (et d'autres sources comme l'habitation et l'épargne) et les cotisations sociales, les taux correspondants s'appliquant à ces deux composantes. Une fois l'impôt combiné ainsi établi, une réduction, combinée également, est appliquée à ces deux domaines.

15. Conformément à l'article 8.10 de la loi IB, le contribuable pourra invoquer le bénéfice d'une « réduction générale ».

7 Les points b), c) et d) visent respectivement les fonctionnaires, les chômeurs, et les personnes appelées sous les drapeaux dans un État membre.

16. Conformément à l'article 9 de la WFSV, les cotisations sociales [8] sont calculées en soustrayant la « réduction générale » du montant des cotisations versées au cours de chaque exercice fiscal.

17. L'article 12 de la WFSV explique comment est opérée la réduction correspondant aux cotisations sociales. Il précise au paragraphe 3 que toute personne ayant cotisé durant la totalité de l'année civile a droit à cette réduction, un arrêté ministériel devant fixer les règles pour la calculer dans le cas où des redevables ne cotisent que durant une partie de l'année.

18. L'arrêté ministériel d'exécution de la WFSV [9] a exécuté ce mandat. Conformément à son article 2.6a, pour les personnes qui ne sont pas redevables de cotisations sociales pendant une partie de l'année civile (autrement que par décès), la réduction générale de l'impôt est calculée prorata temporis, c'est-à-dire proportionnellement à la période de cotisation effective dans l'année civile.

C. Les faits à l'origine du litige et la question préjudicielle

19. M[me] Zyla, de nationalité polonaise, a exercé une activité salariée aux Pays-Bas entre le 1[er] janvier et le 21 juin 2013. Pendant cette période, elle était affiliée à titre obligatoire au régime général de la sécurité sociale et redevable de cotisations sociales. Après le 21 juin [10] elle est retournée en Pologne, où il n'apparaît pas [11] qu'elle ait exercé un travail rémunéré durant l'année 2013.

20. Pour le travail effectué durant l'exercice 2013 aux Pays-Bas, l'intéressée a perçu des revenus de 9 401 euros. Sur ce montant, un montant de 1 399 euros a été retenu au titre de l'impôt sur les revenus du travail. Les cotisations au régime de sécurité sociale atteignaient la somme de 2 928 euros.

21. M[me] Zyla a opté pour l'application des règles néerlandaises (de la loi IB) applicables aux contribuables nationaux. À cette fin, elle a déposé sa déclaration IB/PVV pour l'exercice 2013.

22. Pour l'établissement final de l'avis d'imposition IB/PVV, les autorités fiscales néerlandaises lui ont appliqué : a) la réduction relative à l'impôt sur le revenu, d'un montant de 1 254 euros, et b) la réduction relative aux cotisations sociales, d'un montant de 840 euros. Cette dernière découlait de l'application du critère prorata temporis, proportionnellement à la période durant laquelle cette personne avait effectivement payé les cotisations sociales pendant l'exercice 2013.

23. L'intéressée a attaqué – sans succès – la liquidation devant le Rechtbank Zeeland-West-Brabant (tribunal de Zeeland-West-Brabant, Pays-Bas) et, en appel, devant le Gerechtshof's-Hertogenbosch (cour d'appel de's-Hertogenbosch, Pays-Bas). Les débats dans les deux instances ont porté sur la question de savoir si M[me] Zyla avait droit au montant total de la réduction, mettant ainsi en cause la compatibilité de l'article 2.6a de l'arrêté ministériel avec l'article 45 TFUE.

24. La cour d'appel a conclu qu'il n'y avait aucune discrimination, l'arrêt Schumacker ne pouvant pas être invoqué mais bien, en revanche, l'arrêt Blanckaert [12]. Selon elle, l'article 2.6a de l'arrêté ministériel se justifiait par la différence objective entre la situation d'un affilié au régime néerlandais de sécurité sociale et celle d'une personne qui n'est pas affiliée à ce régime.

8 Les cotisations sont régies par la Algemene Ouderdomswet (loi portant régime général de l'assurance vieillesse), la Algemene nabestaandenwet (loi relative à l'assurance généralisée des survivants) et la Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (loi générale sur les frais médicaux spéciaux).

9 « Regeling Wet financiering sociale verzekeringen » (arrêté d'exécution de la loi relative au financement de la sécurité sociale, ci-après l'« arrêté ministériel »).

10 Lors de l'audience, le gouvernement néerlandais a attiré l'attention sur une erreur qui se serait glissée dans le dossier, tout au long de la procédure dans les diverses instances, puisque, semble-t-il, M[me] Zyla est retournée dans son pays d'origine le 21 juillet 2013. Cette précision pourrait être utile pour mieux comprendre les chiffres exposés par la juridiction de renvoi, reproduits au point suivant.

11 Les faits exposés par la juridiction néerlandaise ne sont pas très clairs à cet égard. Lors de l'audience, la défense de M[me] Zyla a déclaré qu'elle n'avait exécuté aucun travail rémunéré en Pologne. En tout état de cause, si elle avait obtenu des revenus, ils ne lui auraient pas permis de cotiser et d'obtenir des prestations de sécurité sociale en Pologne.

12 Arrêt du 8 septembre 2005, Blanckaert (C-512/03, EU:C:2005:516, ci-après l'« arrêt Blanckaert »).

25. Devant le Hoge Raad (Cour suprême), M^me^ Zyla a continué à soutenir que l'article 2.6a de l'arrêté ministériel aboutissait à une différence inadmissible de traitement entre les résidents et les non-résidents, constituant une entrave à la libre circulation des travailleurs au titre de l'article 45 TFUE.

26. La juridiction de renvoi part du principe que les résidents qui ne sont pas affiliés au régime néerlandais de sécurité sociale n'ont pas droit à la réduction intégrale. Il n'y aurait donc pas de lien direct avec la résidence. En outre, la demande de M^me^ Zyla à être traitée comme un contribuable national n'a de conséquence que pour l'impôt sur le revenu et non pour les cotisations sociales.

27. Selon la juridiction de renvoi, il est possible d'aborder la question sous deux angles, menant à des solutions opposées. D'une part, on pourrait invoquer l'arrêt Blanckaert, dans lequel la Cour a constaté qu'un affilié au régime néerlandais de sécurité sociale et une personne non affiliée à celui-ci se trouvent dans des situations objectives différentes [13]. Cette différence de circonstances justifiait (à la lumière de la libre circulation des capitaux) la réglementation nationale qui réservait les réductions de cotisations sociales aux contribuables affiliés à ce régime [14].

28. Cependant, la juridiction de renvoi croit défendable une autre approche, qui qualifierait cette réduction d'avantage fiscal de nature personnelle. Dans cette perspective, l'application prorata temporis de la législation néerlandaise à une personne qui aurait perçu la totalité de ses revenus aux Pays-Bas reviendrait à établir une distinction entre résidents et non-résidents, en opposition à la libre circulation des personnes, étant donné qu'un redevable de l'impôt sur le revenu qui aurait résidé toute l'année dans cet État membre aurait bien droit à l'intégralité de la réduction [15]. Dans cette hypothèse, la juridiction de renvoi signale que la prise en considération de la situation personnelle et familiale du contribuable devrait se rapporter à l'ensemble de l'exercice fiscal [16], bien qu'une prise en considération prorata temporis ne soit pas exclue [17].

29. Dans ces circonstances, le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) a décidé de soumettre la question préjudicielle suivante à la Cour de justice :

« L'article 45 TFUE doit-il être interprété en ce sens que cette disposition fait obstacle à une réglementation d'un État membre qui a pour conséquence que le travailleur qui, sur la base du règlement n° 1408/71 ou du règlement n° 883/2004, est affilié pendant une partie de l'année civile aux assurances sociales dans cet État membre, n'a droit à l'occasion du prélèvement des cotisations pour ces assurances sociales qu'à une fraction de la partie de la réduction générale de prélèvement afférente aux cotisations, [fraction] qui est fixée prorata temporis en fonction de la période d'affiliation, si, pendant le reste de l'année civile, il n'est pas affilié à la sécurité sociale de cet État membre et réside dans un autre État membre et qu'il a acquis l'intégralité (ou quasiment) de ses revenus de l'année dans le premier État membre ? »

II. La procédure devant la Cour

30. L'ordonnance de renvoi a été enregistrée au greffe de la Cour le 18 mai 2017. M^me^ Zyla, le gouvernement néerlandais et la Commission européenne ont déposé des observations écrites et participé à l'audience qui s'est tenue le 30 mai 2018.

13 Ibidem, point 50.

14 Ibidem, point 37.

15 Par référence à l'arrêt Schumacker.

16 Conformément à l'arrêt du 18 juin 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406).

17 Elle se réfère à l'arrêt du 9 février 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102).

III. Synthèse des arguments des parties

31. Pour M^me^ Zyla, l'arrêt Blanckaert ne lui est pas applicable. Tout en reconnaissant la validité de ses postulats, elle estime que cette jurisprudence se heurte à une limite dans le cas de figure où aucun État membre ne prend en compte la capacité contributive et la situation personnelle et familiale du contribuable [18].

32. Elle rappelle que, dans un tel cas de figure, la discrimination consiste en ce que la situation personnelle et familiale de celui qui perçoit l'essentiel de ses revenus et la quasi-totalité de ses revenus familiaux dans un État membre autre que celui de sa résidence n'est évaluée ni dans l'État de résidence ni dans l'État d'emploi [19]. Ce serait son cas, si la réduction litigieuse ne lui était pas accordée intégralement, étant donné que ni la Pologne ni les Pays-Bas n'évalueraient sa situation personnelle et familiale.

33. Pour le gouvernement néerlandais, la situation d'un travailleur contribuable qui réside aux Pays-Bas diffère de celle du non-résident qui ne perçoit plus de revenus du travail salarié ou non salarié dans cet État membre. Il base sa position sur le raisonnement suivant :

– premièrement, l'article 11, paragraphe 3, sous a), du règlement n° 883/2004 lie la législation applicable en matière de sécurité sociale à l'État membre d'emploi. Étant donné que M^me^ Zyla, après avoir quitté les Pays-Bas et arrêté d'y travailler, est retournée dans son pays d'origine, elle n'était plus soumise à compter du jour de sa sortie au régime de sécurité sociale néerlandaise, ayant cessé depuis lors de cotiser ;

– deuxièmement, la justification de la différence de traitement s'agissant de l'octroi d'un avantage fiscal tel que celui en cause en l'espèce correspondrait à la différence des circonstances objectives dans lesquelles se trouvent, respectivement, l'affilié au régime de sécurité sociale d'un État membre et la personne qui ne l'est pas.

34. Le gouvernement néerlandais nie la pertinence en l'espèce de l'arrêt Schumacker, étant donné que :

– dans cet arrêt, la Cour appréciait comme élément pertinent la capacité contributive ; or, le paiement de cotisations à la sécurité sociale n'est pas effectué en fonction de cette capacité ;

– le fait que le travailleur soit soumis à la législation de l'État d'emploi empêche un autre État membre de lui imposer des cotisations pour cette même activité [20]. Étant donné que, depuis que M^me^ Zyla est sortie de leur territoire, les Pays-Bas ont perdu leur pouvoir d'imposition, on ne saurait demander à leurs autorités qu'elles appliquent les réductions ou autres avantages dont cette personne aurait pu bénéficier si elle était restée affiliée à la sécurité sociale néerlandaise.

35. La Commission commence par écarter l'hypothèse selon laquelle la réglementation nationale est contraire à l'article 7, paragraphe 2, du règlement n° 492/2011, étant donné que M^me^ Zyla ne pouvait être considérée comme travailleuse, au sens de l'article 45 TFUE, que durant la période où elle était employée aux Pays-Bas, qualité qu'elle a perdue en retournant en Pologne.

18 Elle cite l'arrêt du 16 octobre 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, points 49, 50 et 59 à 62).

19 Arrêt du 18 juin 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, point 26 et jurisprudence citée).

20 Arrêt du 26 février 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, points 40 et 41).

36. Néanmoins, selon la Commission, l'article 2.6a de l'arrêté ministériel s'applique principalement à des personnes de nationalité autre que néerlandaise. Ce sont ces personnes qui, le plus fréquemment, quittent les Pays-Bas au terme d'une relation de travail, alors que les Néerlandais resteront dans leur pays, même s'ils arrêtent de travailler, et, partant, pourront déduire l'intégralité de la réduction fiscale au titre des cotisations sociales. À l'opposé, les personnes qui, comme M^me^ Zyla, ne cotisent qu'une partie de l'année, finiront par payer proportionnellement plus à la sécurité sociale, ce qui constituerait une entrave à la libre circulation des travailleurs.

37. La Commission plaide dans le sens d'appliquer, par analogie, la jurisprudence qui voit dans le fait de maintenir la résidence dans l'État membre de cotisation à la sécurité sociale une entrave à la libre circulation des travailleurs, s'il dissuade le travailleur de quitter ce pays, en lui imposant une contribution plus importante à la sécurité sociale [21], ou s'il le prive du droit au remboursement d'un trop-perçu d'impôt, auquel a droit le contribuable résident [22]. Elle précise enfin que, du fait que l'essentiel des revenus de M^me^ Zyla provient d'un État membre autre que celui de sa résidence, sans prise en considération de sa situation personnelle et familiale, l'arrêt Schumacker serait applicable.

IV. Analyse juridique

A. Observations préliminaires

38. En premier lieu, j'observe que les parties ne s'opposent pas sur l'applicabilité de l'article 45 TFUE. S'agissant d'une ressortissante polonaise qui s'est rendue aux Pays-Bas pour exercer une activité salariée, il ne semble pas que nous nous trouvions dans une situation relevant d'une liberté de circulation autre que celle qui protège les travailleurs [23].

39. Il ne fait pas non plus de doute que M^me^ Zyla était une travailleuse, au sens de la jurisprudence de la Cour [24]. Théoriquement, on pourrait se demander si, du fait qu'elle est retournée dans son État membre d'origine, sans y exercer un emploi ou une quelconque activité, sa situation relèverait de la libre circulation des personnes visée à l'article 21 TFUE [25]. Cependant, comme elle invoque le droit à l'application intégrale de la réduction, en raison de la durée de son travail aux Pays-Bas, sa réclamation est directement liée à l'article 45 TFUE.

40. En deuxième lieu, l'existence d'une réglementation de l'Union de mise en œuvre de cette liberté oblige à examiner la compatibilité du régime national litigieux, que ce soit avec celle-ci (en l'occurrence, les règlements n° 883/2004 et n° 492/2011) ou directement avec le droit primaire, c'est-à-dire avec l'article 45 TFUE.

41. Comme l'affirme la Commission, le règlement n° 883/2004 ne comprend, en pratique, qu'un ensemble de règles de conflit pour éviter que le travailleur qui exerce son droit à la libre circulation dans l'Union ne tombe dans le champ d'application de la législation sociale de plusieurs États membres ou ne relève d'aucun [26]. Il y aurait donc lieu de mesurer la validité de la règle nationale litigieuse à la lumière de l'article 4 du règlement n° 883/2004, qui préconise l'égalité de traitement et, spécialement, la non-discrimination en raison de la nationalité.

21 Arrêt du 26 janvier 1999, Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, points 39 et 40).

22 Arrêt du 8 mai 1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, point 16).

23 Voir arrêt du 28 février 2013, Petersen et Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, point 35 et jurisprudence citée).

24 On entend par « travailleur » toute personne « qui exerce des activités réelles et effectives […]. La caractéristique de la relation de travail est […] la circonstance qu'une personne accomplit pendant un certain temps, en faveur d'une autre et sous la direction de celle-ci, des prestations en contrepartie desquelles elle touche une rémunération » (arrêt du 8 juin 1999, Meeusen, C-337/97, EU:C:1999:284, point 13).

25 Voir mes conclusions dans l'affaire Kohll et Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:86, point 42).

26 Voir, par analogie, arrêt du 26 février 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, point 37).

42. De la même manière, l'article 7, paragraphe 2, du règlement nº 492/2011 dispose que le travailleur de l'Union, qui y circule librement, a droit aux mêmes avantages sociaux et fiscaux. Cet article ne fait que transcrire le principe d'égalité de traitement, sans ajouter à sa substance, même si la Cour a déclaré qu'il inclut les discriminations indirectes [27].

43. En définitive, comme l'application des deux règlements n'a pas d'incidence significative pour ce qui importe en l'espèce, nous pouvons avoir directement recours à la liberté consacrée par l'article 45 TFUE, tout en gardant à l'esprit que l'analyse de l'éventuelle discrimination, à la lumière de ce principe, peut encore comprendre des références à ces règlements.

44. En troisième et dernier lieu, le litige au fond (y compris le renvoi préjudiciel) a porté en grande partie sur l'incidence que pouvaient avoir sur celui-ci les arrêts Blanckaert et Schumacker :

– conformément au premier de ces arrêts, la relation d'un résident d'un État membre avec son régime de sécurité sociale est un élément de différenciation suffisant pour ne pas assimiler sa situation à celle d'une personne qui a quitté cet État membre pour s'installer dans un autre. Cette approche favorise la thèse du gouvernement néerlandais dans le litige ;

– en application du second arrêt, l'État membre d'imposition peut être appelé à prendre en considération la situation personnelle et familiale (en particulier, aux fins de l'application des avantages fiscaux) des personnes qui, n'étant pas résidentes de ce pays, y perçoivent l'essentiel de leurs revenus, lorsque leurs revenus dans leur État membre de résidence ne leur permettent pas d'accéder à des avantages similaires. M^me^ Zyla invoque cette thèse en sa faveur.

45. La problématique étant ainsi posée, sa solution ne pourra ignorer aucun de ces arrêts, dont la pertinence pour l'examen de la compatibilité de la réglementation nationale avec l'article 45 TFUE, devra être appréciée, à défaut d'un paramètre légal de droit dérivé [28], en respectant la méthodologie propre à l'analyse des libertés de circulation.

B. Examen de la question

1. La prétendue discrimination fondée sur la nationalité

46. La mesure litigieuse implique-t-elle une discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail ? [29]

47. En principe, je ne constate ni dans le libellé ni dans l'esprit de l'article 2.6a de l'arrêté ministériel d'éléments indiquant une volonté de discriminer directement (en les désavantageant) les ressortissants des autres États membres de l'Union. La réduction prorata temporis s'applique à tout travailleur qui, indépendamment de sa nationalité, a été redevable du paiement de cotisations au régime de la sécurité sociale néerlandaise durant une période inférieure à une année civile.

48. Pourrait-elle néanmoins être qualifiée de discrimination indirecte ? Sont considérées comme telles les mesures susceptibles, par leur nature même, d'affecter davantage les travailleurs migrants que les travailleurs nationaux (en l'espèce, des Pays-Bas) et qui risquent, par conséquent, de défavoriser plus spécialement les premiers [30].

27 Arrêt du 20 juin 2002, Commission/Luxembourg (C-299/01, EU:C:2002:394).

28 C'est la procédure habituelle. Voir, par exemple, arrêt du 15 septembre 2005, Ioannidis (C-258/04, EU:C:2005:559, points 35 à 37).

29 Arrêt du 2 mars 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, point 32).

30 Arrêt du 18 décembre 2014, Larcher (C-523/13, EU:C:2014:2458, point 32 et jurisprudence citée).

49. En l'espèce, la discrimination prétendue exigerait :

– d'admettre, à titre liminaire, que les travailleurs migrants quittent plus fréquemment l'État membre concerné avant la clôture d'un exercice fiscal, ce qui à mon avis ne peut pas être présumé d'emblée et, en tout état de cause, n'a pas été établi ;

– d'accepter que, du fait qu'ils font l'objet de cette réduction proportionnelle, les ressortissants d'autres États membres sont plus particulièrement désavantagés, en vertu de l'arrêté ministériel [31], ce qui contraint à vérifier l'existence d'une restriction.

2. Y a-t-il eu entrave à la libre circulation des travailleurs ?

50. Les dispositions du TFUE relatives à la libre circulation des personnes visent à faciliter, pour les ressortissants de l'Union, l'exercice d'une activité professionnelle sur le territoire de l'Union. Elles s'opposent donc aux mesures qui pourraient les défavoriser lorsqu'ils souhaitent exercer une activité sur le territoire d'un État membre autre que leur État membre d'origine. Par conséquent, l'article 45 TFUE s'oppose à toute mesure nationale qui est susceptible d'entraver ou de rendre moins attrayant l'exercice, par les ressortissants de l'Union, de cette liberté fondamentale [32].

51. L'article 2.6a de l'arrêté ministériel aurait cet effet si la règle qu'il contient défavorisait les travailleurs qui se déplacent au titre de l'article 45 TFUE.

a) Le désavantage

52. Si je l'ai bien comprise, la mesure litigieuse est structurée de la manière suivante [33] : la réduction à laquelle toute personne a droit pour chaque exercice fiscal est composée de deux parties : l'une est relative aux revenus imposables, l'autre se réfère aux cotisations de sécurité sociale. C'est cette seconde partie, dont seuls peuvent bénéficier les affiliés au régime de sécurité sociale en question, qui peut subir des variations en fonction de la clause prorata temporis de l'article 2.6a de l'arrêté ministériel.

53. Cette dernière observation pourrait donner à penser que la réduction au titre des cotisations sociales présente le caractère d'un avantage social, étant donné qu'elle affecte spécifiquement et directement le financement de la sécurité sociale [34]. Cependant, d'un autre point de vue, il s'agirait d'une mesure s'insérant dans le cadre de la déclaration et de l'établissement de l'impôt sur le revenu, qui trouve son fondement dans l'exercice des pouvoirs d'imposition de l'État néerlandais. On pourrait donc penser qu'il convient d'apprécier son incidence sur la libre circulation des travailleurs à la lumière également de la jurisprudence relative aux mesures fiscales [35].

54. Compte tenu de sa relation étroite avec les cotisations, j'ai tendance à considérer que la réduction litigieuse est plutôt de nature sociale, même si la technique fiscale est utilisée pour son exécution. Bien que les autorités fiscales néerlandaises perçoivent l'impôt sur le revenu et les cotisations sociales de manière combinée, de sorte que les réductions applicables à ces dernières sont « susceptibles de se transformer en réductions d'impôt» [36], les unes et les autres conservent leur propre nature.

31 Voir, en ce sens, les conclusions de l'avocat général Bobek dans l'affaire Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:194, point 35).

32 Arrêt du 18 juillet 2017, Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562, point 33 et jurisprudence citée). Il convient néanmoins de tenir compte du fait que le droit de l'Union ne saurait garantir à un travailleur qu'un déplacement d'un État membre à un autre soit neutre en matière sociale, en raison des disparités existant entre les régimes et les législations des États membres (point 34 du même arrêt).

33 Je suis en ceci les explications du gouvernement néerlandais aux points 4 et 17 à 19 de ses observations. Lors de l'audience, ce même gouvernement a confirmé que la législation débattue en l'espèce était identique à celle exposée dans l'arrêt Blanckaert, à l'exception du calcul prorata temporis de la déduction.

34 Arrêt du 26 février 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, point 27 et jurisprudence citée).

35 Voir, en ce sens, arrêt du 2 mars 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, points 41 à 44).

36 Arrêt Blanckaert, points 15 et 16.

55. Quoi qu'il en soit, je ne trouve pas que le régime de la déduction prorata temporis implique en réalité un désavantage. Si son application est, comme cela semble être le cas, parfaitement proportionnelle à la durée de cotisation, de sorte qu'il n'y ait aucune asymétrie dans les montants déductibles (c'est-à-dire que la personne concernée par la règle litigieuse ne cotise pas proportionnellement plus), on ne distingue pas de désavantage [37].

56. La réduction litigieuse vise à compenser, indirectement, l'effort économique que les cotisations de sécurité sociale constituent pour le contribuable. Dès lors, la réduction de ces dernières affecte, positivement pour le bénéficiaire, la charge annuelle. Dans cette perspective, rien ne s'oppose à ce que l'allègement qui en découle pour cette charge soit corrélatif à la durée de cotisation. Lors de l'audience, le gouvernement néerlandais a indiqué que la réglementation avait pour finalité d'encourager le travailleur à continuer d'exercer des activités professionnelles, en lui accordant un avantage toujours en fonction de la durée réelle du travail. Quoi qu'il en soit, le parallélisme entre les cotisations et leur réduction est maintenu, au moment d'effectuer le prélèvement final dans la déclaration IB/PVV : plus les cotisations sont importantes (parce qu'elles couvrent douze mois), plus la déduction sera élevée, et inversement.

b) Le caractère comparable des situations

57. Si on admettait en revanche, pour les besoins du raisonnement, que la réduction au titre des cotisations sociales prorata temporis constitue un désavantage pour les non-résidents, en raison de son incidence moindre dans la déclaration de revenus de ces derniers (ce qui n'est pas le cas), il conviendrait de prendre en compte la jurisprudence de la Cour conformément à laquelle :

– il y a discrimination quand des règles différentes sont appliquées à des situations comparables ou quand des situations différentes sont soumises à la même règle [38] ;

– il n'y a discrimination entre résidents et non-résidents que si, nonobstant leur résidence dans des États membres différents, les deux catégories de contribuables se trouvent dans une situation comparable, au regard de l'objet et du contenu des dispositions nationales en cause [39].

58. Il ressort aussi de la jurisprudence que l'analyse du caractère comparable des situations doit avoir lieu indépendamment de la nature de la mesure litigieuse, qu'il s'agisse d'un simple avantage social [40] ou qu'elle relève du domaine fiscal [41].

59. Conformément à ces critères, peut-on véritablement affirmer qu'une personne qui ne travaille plus aux Pays-Bas, parce qu'elle s'est rendue dans un autre État membre, et qui a cessé, pour ce motif, de payer les cotisations sociales, se trouve dans la même situation qu'une personne qui, en maintenant sa résidence aux Pays-Bas, continue à y travailler ou a arrêté de travailler ?

60. En matière de cotisations sociales règne le principe d'unicité consacré notamment à l'article 11, paragraphe 1, du règlement nº 883/2004 [42]. En vertu de celui-ci, les personnes qui relèvent du champ d'application des règles de sécurité sociale ne sont soumises qu'à la législation d'un seul État membre. La finalité de cet article, comme l'a déclaré la Commission dans un autre contexte, serait non pas d'harmoniser le droit matériel des États membres, mais de former un système de règles de conflit

37 Voir arrêt du 13 juillet 2016, Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:550, point 24 et jurisprudence citée).

38 Voir arrêt du 18 juin 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, point 21 et jurisprudence citée).

39 Arrêt du 9 février 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, point 32 et jurisprudence citée).

40 Voir, par analogie, arrêt du 2 mars 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, point 37).

41 Arrêt du 18 juin 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, point 24).

42 Voir point 11 des présentes conclusions.

ayant comme effet de soustraire au législateur national le pouvoir de déterminer l'étendue et les conditions d'application de sa propre législation nationale en la matière [43]. La Cour avait déjà formulé la même idée, en des termes semblables, dans un arrêt du 26 février 2015 [44] par rapport au règlement nº 1408/71 [45], antécédent du règlement nº 883/2004.

61. Il résulte des considérations qui précèdent qu'un État membre ne peut pas modifier les règles d'assujettissement à la législation sociale, en ce sens que relèveraient de son régime de sécurité sociale des personnes résidant dans un autre État membre et qui n'exercent aucune activité rémunérée sur son territoire. En agissant ainsi, il violerait l'article 11, paragraphe 3, sous e), du règlement nº 883/2004, et, partant, le principe d'unicité.

62. Cette règle n'impose pas un critère lié à la *résidence* dans l'État membre d'emploi, mais bien à *l'assujettissement de la personne au régime de sécurité sociale*, du fait de l'exercice d'une activité rémunérée sur le territoire de cet État. En l'absence de ce dernier critère, cet État membre ne dispose pas du pouvoir d'imposer des cotisations sociales à cette personne. Dès lors, quand ce lien est absent ou – comme en l'espèce – n'est que temporaire, le travailleur résidant aux Pays-Bas durant une année entière se trouve dans une situation différente de celle du travailleur résidant dans une autre pays (par exemple, la Pologne) qui n'a pas cotisé aux Pays-Bas ou qui a cotisé pendant un certain temps durant le même exercice fiscal [46].

63. Lors de l'audience, le gouvernement néerlandais a confirmé qu'un travailleur qui, après avoir exercé une activité rémunérée aux Pays-Bas durant une partie de l'année civile, maintient sa résidence dans ce pays mais se trouve au chômage durant le reste de cette année, est assujetti au régime de sécurité sociale et est obligé de cotiser à la sécurité sociale néerlandaise pour toute l'année. C'est ici que se trouve précisément la différence avec la situation de M^me^ Zyla, qui empêche de considérer les situations comme comparables : les chômeurs – comme elle – qui résident aux Pays-Bas continuent à cotiser et, dès lors, bénéficient de la réduction correspondant aux cotisations (annuelles) effectivement acquittées.

64. En outre, conformément à la législation néerlandaise, et pour adopter les termes employés par la Cour, « les affiliés à ce régime [de sécurité sociale] ne bénéficient qu'exceptionnellement de réductions d'impôt au titre des assurances sociales. […] [C]e n'est que dans l'hypothèse où un affilié ne peut pas compenser les réductions de cotisations avec les cotisations dues qu'il peut prétendre obtenir de telles réductions d'impôt» [47].

65. Si c'est le cas, la personne qui a cotisé à la sécurité sociale néerlandaise durant toute l'année ne bénéficiera du prétendu avantage fiscal [48] que si la somme de ses cotisations effectives est inférieure à la réduction. Inversement, si la réduction au titre des cotisations sociales était accordée intégralement, indépendamment de la période *réelle* d'affiliation, aux personnes qui ont été affiliées au régime néerlandais de sécurité sociale pour quelques mois durant l'exercice fiscal, elles pourraient déduire plus facilement cet excédent : étant donné qu'elles ont moins cotisé dans l'absolu, il serait plus probable que la soustraction en cause leur apporte un excédent supplémentaire. Dans ce cas, des situations différentes seraient traitées de la même manière, car, je le répète, les affiliés à ce régime « ne bénéficient qu'exceptionnellement de réductions d'impôt au titre des assurances sociales ».

43 Voir arrêt du 14 juin 2016, Commission/Royaume-Uni (C-308/14, EU:C:2016:436, point 32).

44 Arrêt du 26 février 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, point 35).

45 Règlement (CEE) nº 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 Communauté, dans sa version modifiée et mise à jour par le règlement (CE) nº 118/97 du Conseil, du 2 décembre 1996 (JO 1997, L 28, p. 1), modifié par le règlement (CE) nº 1606/98 du Conseil, du 29 juin 1998 (JO 1998, L 209, p. 1).

46 Il convient de citer ici l'arrêt Blanckaert, point 45.

47 Arrêt Blanckaert, point 47.

48 L'impôt diminue par soustraction de la réduction au titre des cotisations sociales du montant des cotisations dues au cours de l'exercice.

66. Par conséquent, l'application du critère prorata temporis de l'article 2.6a de l'arrêté ministériel, même s'il pourrait être qualifié de désavantage pour les personnes dans la situation de M^me^ Zyla, est effectuée dans des circonstances qui ne sont pas comparables à la situation de personnes soumises durant la totalité d'un exercice fiscal à l'obligation de cotiser à la sécurité sociale. En effet, l'absence de lien avec la sécurité sociale durant une partie de l'année suffit pour constater que la situation des personnes qui cotisent durant ces périodes réduites n'est pas comparable à celle des personnes qui conservent ce lien durant la totalité de l'exercice fiscal.

67. En somme, je ne distingue aucune violation de l'article 45 TFUE, de l'article 4 du règlement nº 883/2004, ni de l'article 7, paragraphe 2, du règlement nº 492/2011. Aucune de ces dispositions ne s'oppose à un régime tel que celui de l'article 2.6a de l'arrêté ministériel.

c) La pertinence de l'arrêt Schumacker

68. L'analyse que j'ai exposée serait incomplète si elle n'était pas également menée à la lumière de l'arrêt Schumacker, invoqué en sa faveur par M^me^ Zyla.

69. Comme je l'ai souligné, conformément à cet arrêt, « [s]'agissant d'un non-résident qui perçoit, dans un État membre autre que celui de sa résidence, l'essentiel de ses revenus et la quasi-totalité de ses revenus familiaux, la discrimination consiste en ce que la situation personnelle et familiale de ce non-résident n'est prise en compte ni dans l'État de résidence ni dans l'État d'emploi ». [49]

70. À première vue, cela semble être la situation de M^me^ Zyla. Cependant, la comparabilité objective des situations fait toujours défaut [50], ce qui, aux termes de l'arrêt Schumacker, est admis comme justification d'une éventuelle différence de traitement [51].

71. En tout état de cause, je ne partage pas la thèse de l'application par analogie de l'arrêt Schumacker avancée par la Commission. Dans cette affaire, l'assujetti résidait à l'époque des faits exclusivement en Belgique, et percevait des revenus de son activité uniquement en Allemagne, sans aucun déplacement de sa résidence habituelle. En revanche, M^me^ Zyla était domiciliée aux Pays-Bas pendant la partie de l'année civile durant laquelle elle a perçu des revenus au titre de sa relation de travail, lorsqu'elle était résidente dans cet État membre. Par conséquent, le lieu de perception de ses revenus et celui de sa résidence ont coïncidé jusqu'à ce qu'elle déménage en Pologne, où elle n'a plus travaillé durant cette année. Les circonstances initiales ne permettent donc pas de transférer par analogie les critères de l'arrêt Schumacker au cas d'espèce.

3. À titre subsidiaire : l'éventuelle justification

72. L'article 2.6a de l'arrêté ministériel, appliquant la règle prorata temporis à la réduction fiscale sur les cotisations sociales aux personnes qui, comme M^me^ Zyla, ne les ont versées que partiellement durant un exercice fiscal, est cohérent avec le système de financement de la sécurité sociale dans lequel il s'insère, intégré dans l'établissement de l'impôt sur le revenu.

49 Arrêt Schumacker, point 38.

50 Je me réfère aux points 57 et suivants des présentes conclusions.

51 Arrêt Schumacker, point 37.

73. En effet, cette déduction s'applique proportionnellement à la durée de la période de travail pendant l'exercice fiscal : le pourcentage est de 100 % pour la personne qui a cotisé toute l'année et diminue prorata temporis pour celle qui a cotisé quelques mois. Les autorités des Pays-Bas visent ainsi à compenser proportionnellement l'effort économique qu'implique pour le contribuable la retenue à la source – ou le paiement mensuel – des cotisations sociales au moyen d'un allègement des obligations annuelles.

74. Étant donné qu'en vertu du principe d'unicité – auquel j'ai déjà fait référence – de la réglementation de l'Union relative à la sécurité sociale [52], les Pays-Bas ne disposent d'aucune compétence pour retenir à la source les cotisations de sécurité sociale versées pour les travailleurs salariés, comme M^me^ Zyla, dans un autre État membre, la configuration de la réduction fiscale établie par la réglementation litigieuse reflète une logique symétrique [53]. Si la réduction prorata temporis n'était pas appliquée, les personnes dans la situation de M^me^ Zyla obtiendraient un avantage indu, car la réduction qui leur serait appliquée au titre des cotisations sociales leur offrirait une compensation disproportionnée par rapport aux personnes qui cotisent pour l'exercice fiscal complet, ce qui irait à l'encontre de l'objectif d'alléger proportionnellement l'effort économique découlant du paiement de cotisations. Partant, il existe un lien entre la réduction fiscale et le prélèvement (le paiement de cotisations sociales) initial.

75. En outre, conformément à la jurisprudence, qui l'exige [54], il s'agirait d'une diminution de la réduction octroyée au même contribuable et dans le cadre du même prélèvement. Il existe donc un lien direct, personnel et matériel, entre les éléments du régime fiscal en cause dans l'affaire au principal [55], dans lequel la diminution de la réduction constitue l'axe garantissant l'adéquation entre le prélèvement et la réduction, en fonction de circonstances objectives. Les conditions nécessaires requises par la jurisprudence étant donc réunies, il convient de considérer que le régime de réduction visé à l'article 2.6a de l'arrêté ministériel est justifié par la nécessité de garantir la cohérence du régime réglementaire néerlandais.

76. Pour autant que cette mesure opère de manière symétrique (et aucun élément du dossier ne permet d'en douter), c'est-à-dire parfaitement proportionnelle à la durée de la période de travail aux Pays-Bas, elle ne sera pas à l'origine d'un traitement désavantageux pour l'affilié auquel elle s'applique, qui continue à bénéficier de sa réduction de cotisations, mais en fonction de la période durant laquelle il a cotisé avant de quitter les Pays-Bas.

77. La mesure litigieuse s'avère donc *adaptée* à l'objectif qui l'inspire, en dépit de sa limitation dans le temps, et *nécessaire* pour aligner strictement les cotisations à la durée de la période non cotisée dans l'État membre. Elle ne frappe pas plus, comme je l'ai déjà indiqué, l'assujetti auquel elle est imposée proportionnellement, par rapport à une personne qui a cotisé pour un exercice complet : il ne paiera pas plus que ce dernier pour la période pendant laquelle il était lié à la sécurité sociale.

78. En définitive, la mesure prévue à l'article 2.6a de l'arrêté ministériel, à supposer qu'elle constitue une entrave à la libre circulation des travailleurs au sens de l'article 45 TFUE, serait justifiée par la nécessité de garantir la cohérence fiscale et elle est proportionnée à l'objectif poursuivi.

52 Voir, notamment, point 60 des présentes conclusions.

53 Par analogie, voir arrêt du 1^er^ décembre 2011, Commission/Belgique (C-250/08, EU:C:2011:793, point 73 et jurisprudence citée).

54 Ibidem, point 76 et jurisprudence citée.

55 Arrêt du 17 décembre 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, point 40 et jurisprudence citée).

V. Conclusion

79. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre comme suit à la question posée par le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) :

Lorsqu'un travailleur a été affilié pendant une partie de l'année civile au régime de sécurité sociale dans un État membre, où il a acquis la quasi-totalité de ses revenus pour cet exercice fiscal, et s'est ensuite rendu dans un autre État membre, sur le territoire duquel il a résidé pendant la partie restante de la même année, l'article 45 TFUE ne fait pas obstacle à une réglementation telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle le premier État membre limite en pourcentage la réduction générale applicable aux cotisations de sécurité sociale, dans le cadre de l'établissement de l'impôt sur le revenu, en fonction de la durée de la période pendant laquelle le travailleur a versé ces cotisations.