

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. CARL OTTO LENZ
présentées le 10 février 1994 *

*Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,*

A — Introduction

1. Sur demande préjudicielle du Hoge Raad der Nederlanden déferée à la Cour sur initiative de l'avocat général concerné, il y a lieu pour nous dans la présente affaire d'apprécier une modalité du régime néerlandais de taxation des transactions portant sur des biens immobiliers, au regard de l'article 52 et suivant du traité.

2. Dans la procédure au principal, la société Halliburton Services BV dont le siège est aux Pays-Bas (la demanderesse) met en cause un avis de taxation complémentaire au titre de l'impôt sur les transactions immobilières que lui avait adressé l'administration fiscale néerlandaise, au motif qu'elle avait acquis de la Halliburton Co. Germany GmbH des biens immobiliers situés aux Pays-Bas.

3. Cette acquisition s'intégrait dans le cadre d'une transaction au cours de laquelle la Halliburton Co. Germany GmbH avait cédé à la demanderesse son entreprise, ainsi que toutes ses installations situées aux Pays-Bas. Cette transaction avait pour objectif de procéder à une restructuration du groupe Halliburton, actif sur le plan international, restructuration dans le cadre de laquelle la partie « néerlandaise » de la société allemande devait être cédée à une société néerlandaise. Dans ce groupe, la société Halliburton Inc. domiciliée aux États-Unis détient toutes les parts sociales de la société cédante (Halliburton Co. Germany GmbH). Indirectement, c'est-à-dire par l'intermédiaire de sa filiale Halliburton Oilfield Services BV qu'elle contrôle à 100 %, elle détient également toutes les parts de la société acquéreuse (Halliburton Services BV).

4. Compte tenu de ces circonstances, la demanderesse est d'avis que l'acquisition litigieuse aurait dû être exonérée de l'impôt sur les transactions immobilières.

5. A cet égard, l'article 15 de la loi néerlandaise Wet op belastingen van rechtsverkeer (loi sur l'imposition des transactions juridiques) dispose que l'acquisition d'immeubles « effectuée dans le cadre d'une réorganisation interne de sociétés anonymes et de sociétés à responsabilité limitée » est

* Langue originale: l'allemand.

exonérée de l'impôt sur les transactions immobilières. Les autres conditions dont dépend cet avantage figurent dans le *Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer* (arrêté d'exécution en matière d'imposition des transactions juridiques). Il résulte de l'article 5, paragraphe 1, de l'arrêté précité que l'acquisition doit avoir lieu entre sociétés appartenant au « même groupe ». Les paragraphes 3 et 4 de cet article disposent:

« (3) On entend par 'groupe' une société dont les parts ne sont pas toutes ou presque toutes détenues directement ou indirectement par une autre société jointe à toutes les autres sociétés dont elle détient directement ou indirectement toutes ou presque toutes les parts.

(4) On entend par 'sociétés' les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée. »

6. Selon la demanderesse, il est illégal de limiter l'exonération aux sociétés anonymes et aux sociétés à responsabilité limitée de droit néerlandais.

7. Au vu de cette argumentation, le Hoge Raad a d'abord examiné l'importance de la forme juridique de la société mère pour l'exonération fiscale sollicitée par la demanderesse. Il a constaté qu'il serait

contraire à l'accord sur la double imposition entre les Pays-Bas et les États-Unis de refuser cette exonération au motif que la société mère n'est pas une société anonyme ou une société à responsabilité limitée.

8. Il s'est ensuite demandé si la forme juridique de la société cédante, la *Halliburton Co. Germany GmbH* faisait obstacle à l'application de cette exonération.

9. En vue de clarifier ces doutes à la lumière des dispositions du traité, le Hoge Raad a déferé à la Cour la question suivante à titre préjudiciel:

« Lorsqu'un État membre taxe l'acquisition de biens immobiliers situés sur son territoire ou de droits réels sur de tels biens et prévoit une exemption en cas d'acquisition dans le cadre d'une réorganisation interne — voir les articles 2 et 15, premier alinéa, sous h), de la *Wet op belastingen van rechtsverkeer*, combinés avec l'article 5 de l'*Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer* (version 1986) — l'article 7 du traité instituant la Communauté économique européenne permet-il, dans ce cas, compte tenu également des articles 52 à 58 inclus de ce même traité, que cette exemption soit effectivement accordée si les biens sont acquis d'une société constituée conformément au droit de cet État membre — en l'espèce une société anonyme ou une société à responsabilité limitée mais pas si les biens sont acquis d'une société analogue, constituée conformément aux droits d'un autre État membre et établis dans cet autre

État membre — en l'espèce une société à responsabilité limitée de droit allemand? »

dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une succursale ou agence². La Cour a encore précisé que, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, le siège sert à déterminer leur rattachement à l'ordre juridique d'un État³.

B — Analyse

10. *I.* Pour répondre à cette question, il y a lieu tout d'abord, comme l'a exposé la Commission, de constater que l'interdiction générale de l'article 7 du traité (désormais, article 6 du traité CEE) n'intervient pas lorsque l'article 52 s'applique¹. Il y a lieu, par conséquent, de commencer l'examen de la présente affaire par l'examen de cette dernière disposition.

11. *II.1.* La question de savoir si la réglementation fiscale litigieuse est contraire à l'article 52 dépend, en premier lieu, du point de savoir si elle constitue une atteinte aux droits qui résultent de cette disposition.

12. Sur ce point, il ressort de la jurisprudence que la liberté d'établissement comprend, conformément à l'article 58 du traité pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté, le droit d'exercer leur activité

13. a) Selon la Commission, la réglementation litigieuse affecte de manière négative l'exercice du droit ainsi défini par les sociétés dont le siège est situé dans d'autres États membres que les Pays-Bas. Elle attire l'attention sur le fait que la réorganisation des groupes qui fait l'objet de la réglementation fiscale en cause s'accompagne fréquemment de liquidations d'entreprises ayant un caractère transfrontalier. Dans la présente affaire, la société à responsabilité limitée de droit allemand a *supprimé* sa succursale néerlandaise. Il s'agit, par conséquent, d'un acte « négatif » d'établissement de cette société.

14. Ce faisant, la société se heurte sur le plan fiscal à un obstacle auquel, dans des circonstances comparables, la société anonyme ou une société à responsabilité limitée néerlandaise n'est pas confrontée. La Commission voit, entre autres, cet obstacle dans le fait que l'imposition de l'acquisition de biens immobiliers risque d'avoir des conséquences sur le prix obtenu pour le bien en cause par la société à responsabilité limitée cédante.

1 — Voir l'arrêt du 21 juin 1974 dans l'affaire 2/74 (Reyners, Rec. p. 631, points 15 et 16), ainsi que l'arrêt du 30 mai 1989 dans l'affaire 305/87 (Commission/Grèce p. 1461, point 28).

2 — Arrêt du 28 janvier 1986 dans l'affaire 270/83 (Commission/France, Rec., p. 273, point 18); voir aussi l'arrêt du 13 juillet 1993 dans l'affaire C-330/91 (Commerzbank, Rec. p. I-4017, point 13).

3 — Voir footnote précédente.

15. Le gouvernement néerlandais est d'un avis différent. Il expose que ni l'acquisition de la succursale par la société à responsabilité limitée, ni le fonctionnement de cette succursale n'ont été affectés par la réglementation litigieuse.

16. Par ailleurs, selon le gouvernement néerlandais, l'obligation fiscale en ce qui concerne le versement de l'impôt sur les transactions immobilières ne concerne pas le cédant mais l'acquéreur. S'agissant des répercussions éventuelles des impôts sur le prix de vente, il fait également valoir (même s'il fait cette observation à propos de la situation d'achat du bien immobilier par la société à responsabilité limitée) que ces conséquences ne sont pas le fait de la réglementation fiscale elle-même mais d'une convention entre les parties. Au cours de la procédure orale, il a aussi attiré l'attention sur le fait que, pour ce qui est de la présente transaction, c'est la réorganisation du groupe qui était au premier plan. Ce n'est pas la réglementation litigieuse qui a fait échouer ladite opération.

17. b) Ces arguments soulèvent en premier lieu la question de savoir si la vente de biens immobiliers qui constituent en tout ou en partie une succursale d'une société dont le siège est situé dans un autre État membre relève du champ d'application de la liberté d'établissement.

18. Il y a lieu, selon nous, de répondre à cette question par l'affirmative. Tout

opérateur économique qui envisage de créer une succursale doit, à cet égard, prendre en considération les coûts et les risques liés à la vente des biens qui constituent en tout ou en partie cette succursale. En règle générale, les biens immobiliers d'une entreprise en font également partie puisqu'ils relèvent de la « présence constante » qui différencie les activités exercées dans le cadre d'un établissement des activités exercées dans le cadre de la prestation de services⁴. Un tel opérateur économique doit, par conséquent, compter avec le fait qu'une cession de ces biens devient nécessaire lorsque la situation économique se modifie par rapport à celle qui existait au moment où la succursale a été créée. Les charges qui apparaissent dans ce contexte conditionnent par conséquent, même si ce n'est qu'indirectement l'« accès » aux activités non salariées au sens de l'article 52, et partant, lorsqu'il s'agit des sociétés d'autres États membres, leur liberté de créer des succursales telle qu'elle a été définie précédemment.

19. Dans ce contexte, il y a lieu également d'attirer l'attention sur la possibilité qu'une société supprime une succursale existant dans un État membre autre que celui de son siège pour créer une succursale analogue dans un autre État membre. Ce cas est à assimiler au cas relevant de l'article 52 dans lequel une entreprise quitte l'État membre dans lequel elle était installée et se transfère dans un autre État membre⁵. Par conséquent, un tel cas relèverait également de cette disposition.

4 — Voir arrêt du 4 décembre 1986 dans l'affaire 205/84 (Commission/Allemagne, Rec., p. 3755).

5 — Voir, à cet égard, l'arrêt du 27 septembre 1988 dans l'affaire 81/87 (Daily Mail and General Trust, Rec., p. 5483, point 19).

20. Dans la mesure où il ne s'agit que d'une suppression partielle des actifs de la succursale, cette opération touche également l'« exercice » d'activités au sens de l'article 52. Il peut, en effet, être important pour le développement économique d'une succursale de liquider des biens économiques qui ne lui sont plus nécessaires. Les obstacles à une telle cession relèvent, par conséquent, du champ d'application de l'article 52. ⁶

21. La particularité de la présente affaire, à savoir que la cession litigieuse faisait partie intégrante de la réorganisation d'un groupe — et devait, en toute hypothèse, en faire partie pour pouvoir être exonérée sur le plan fiscal — ne l'empêche pas de relever du champ d'application de l'article 52. La liberté fondamentale accordée par cette disposition s'applique, en effet, à toutes les sociétés dont le siège est dans un État membre sans qu'importe la question de l'appartenance au groupe. Aux fins de cette disposition, la question de savoir sur quelle stratégie économique la vente (qui relève de l'article 52) est fondée et s'il y a lieu d'imputer cette stratégie à la société à responsabilité limitée ou à la société mère ne joue pas de rôle.

22. En conclusion, force est de constater que les ventes de biens immobiliers au sens de la réglementation fiscale néerlandaise relèvent

dans un cas comme celui d'espèce du champ d'application de l'article 52.

23. c) Il y a lieu ensuite de vérifier si la réglementation fiscale litigieuse représente une atteinte au droit d'établissement tel que prévu par l'article précité.

24. aa) Il faut constater à cet égard que c'est à la société cédante que le refus de l'avantage fiscal porte *préjudice* dans le cas d'une vente. En effet, on ne saurait contester que l'imposition de l'acheteur fait normalement baisser le prix de la vente. Elle est, par conséquent, pour reprendre les termes de l'arrêt Kraus « susceptible ... de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice, par les ressortissants communautaires ... des libertés fondamentales garanties par le traité » ⁷.

25. Il est, à cet égard, sans importance de savoir par quel lien de causalité le préjudice touche la société en cause. Nous nous permettons à cet égard de renvoyer à l'arrêt Segers ⁸ dans lequel il s'agissait de la discrimination du *personnel* d'une succursale d'une société dont le siège était situé dans un autre État membre.

6 — Voir aussi le programme général du Conseil pour la suppression des restrictions à la liberté d'établissement [(JO 1962, p. 36-37, colonne de droite sous le point d) ainsi que point 22 des motifs de l'arrêt dans l'affaire Commission/République hellénique, loc. cit. (footnote 1)]: le droit d'aliéner des biens immobiliers sur le territoire d'un autre État membre constitue « le complément nécessaire » de la liberté d'établissement.

7 — Arrêt du 31 mars 1993 dans l'affaire C-19/92 (Kraus, Rec. p. I-1663, point 32).

8 — Arrêt du 10 juillet 1986 dans l'affaire 79/85 (Segers, Rec. p. 2375).

26. bb) L'entrave ainsi constatée à l'exercice de la liberté d'établissement constitue en toute hypothèse une atteinte au droit qui résulte de l'article 52 lorsque la « législation du pays d'établissement » ne prévoit pas de charges comparables « pour ses propres ressortissants »⁹ et constitue, par conséquent, une discrimination.

27. Sur ce point, il résulte des dispositions citées au début des présentes conclusions, dans l'interprétation que le Hoge Raad leur a donnée dans l'ordonnance de renvoi, que l'exonération fiscale est accordée, dès lors que les autres conditions sont remplies, lorsque la cession est effectuée par une société anonyme ou une société à responsabilité limitée dont le siège est aux Pays-Bas, mais non lorsque le cédant est une société constituée selon le droit d'un autre État membre et ayant son siège dans cet autre État membre. Un tel traitement constitue une discrimination interdite en application de l'article 52 lorsque les sociétés qui sont exclues du bénéfice de l'exonération fiscale se trouvent, au regard de l'économie et l'objectif de la réglementation exonératoire dans la même situation que les sociétés néerlandaises bénéficiaires de cette réglementation.

28. Le libellé et le contexte de la question préjudicielle font apparaître que cette condition est remplie dans le cas d'une cession par une société à responsabilité limitée de droit allemand. Le Hoge Raad part, en effet, dans sa question de l'idée que le cédant est une société d'un autre État membre « correspon-

dant » à une société anonyme ou à une société à responsabilité limitée de droit néerlandais.

29. Dans ces circonstances, il y a sans aucun doute une atteinte au droit accordé par l'article 52, et ce sous la forme d'une discrimination.

30. cc) Même si la Cour ne devait pas considérer comme certain que le Hoge Raad est parti de la comparabilité d'une société à responsabilité du droit allemand avec l'une des deux formes de sociétés prévues par les dispositions néerlandaises, une violation à l'article 52 ne serait ainsi, en aucun cas, exclue.

31. Selon les dispositions néerlandaises, une exonération fiscale est refusée d'emblée lorsque la société cédante n'est pas une société qui a son siège aux Pays-Bas mais dans un autre État membre. La question de savoir si la société cédante est comparable à une société anonyme ou à une société à responsabilité limitée du droit néerlandais, en ce qui concerne l'objectif et l'économie de la réglementation citée, est à cet égard dépourvue de pertinence.

32. Le gouvernement néerlandais a exposé sur ce point que l'exonération fiscale n'était accordée que lorsqu'il s'agissait de sociétés du même « groupe ». Cette notion suppose une certaine structure des sociétés

9 — Voir le libellé de l'article 52.

concernées. Dans sa réponse à une question posée par la Cour, il a exposé à cet égard de manière plus détaillée que pour les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite, il existait des structures et des conventions très différentes entre les associés. C'est le motif pour lequel le législateur néerlandais avait considéré, s'agissant de ces sociétés, tout comme des coopératives et des fondations, qu'il n'était pas possible de déterminer des règles générales aux fins d'exonération fiscale. Une telle détermination n'est, selon lui, possible que pour les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée.

— dans laquelle la responsabilité des associés est limitée à leur apport, et

— où tous les associés ont en principe un droit de vote correspondant au montant nominal de leurs parts.

33. En ce qui concerne l'assimilation des sociétés dont le siège est dans un autre État membre aux sociétés précitées, le gouvernement néerlandais fait valoir qu'il est difficile de vérifier si les premières présentent les mêmes caractéristiques que les sociétés anonymes ou les sociétés à responsabilité limitée du droit néerlandais. Interrogé par la Cour sur le point de savoir quels traits structurels une société établie dans un autre État membre devrait présenter pour pouvoir être assimilée à l'une des sociétés susmentionnées du droit néerlandais, le gouvernement néerlandais a indiqué quatre critères. Selon ces critères,

34. Le gouvernement néerlandais a ajouté que lorsqu'il s'agit de sociétés d'autres États membres, l'avantage fiscal en cause ne pouvait être accordé qu'à partir du moment où les dispositions pertinentes auront été harmonisées au niveau communautaire. Ainsi la notion de groupe ne fait pas encore l'objet d'une définition uniforme en droit communautaire, motif pour lequel la compétence continue d'appartenir aux États membres.

35. En réponse à cette argumentation, la Commission et, au cours de la procédure orale, la demanderesse au principal ont invoqué les directives suivantes:

— il doit s'agir d'une personne morale,

— 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts directs frappant les rassemblements de capitaux¹⁰;

— ayant un capital divisé en parts sociales,

10 — JO L 249, p. 25.

- 89/667/CEE du Conseil, du 21 décembre 1989, en matière de droit des sociétés concernant les sociétés à responsabilité limitée à un seul associé ¹¹; plus de disposition du droit communautaire établissant *dans ce domaine* des relations d'équivalence des diverses formes de sociétés dans les États membres.
- 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents ¹²; 38. Cette dernière remarque vaut, notamment pour les directives précitées. Certes, il est indiqué dans les différentes dispositions relatives au champ d'application de chaque directive à quelle société elles s'appliquent. Dans un certain nombre de ces directives, la société allemande à responsabilité limitée est assimilée à une société néerlandaise à responsabilité limitée (voir, par exemple, la directive 89/677/CEE). Une telle assimilation n'est cependant faite qu'aux fins de l'application de la directive en cause. Il n'en résulte pas nécessairement que ces sociétés doivent être également assimilées à tous égards aux fins de la législation néerlandaise sur l'imposition des transactions juridiques.
- 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents ¹³.

36. Tant la Commission que la demanderesse sont d'avis, semble-t-il, qu'il résulte de ces directives une équivalence entre une société à responsabilité du droit allemand et une société néerlandaise à responsabilité limitée.

37. S'agissant des arguments précités, il y a lieu, premièrement, de constater que le domaine de l'impôt sur les transactions immobilières n'a jusqu'à présent pas fait l'objet d'une harmonisation en droit communautaire. Selon nous, il n'y a pas non

39. En ce qui concerne spécialement la directive 90/434, nous aimerions aussi attirer l'attention sur le fait que cette directive ne vise les sociétés en cause qu'en leur qualité de débiteurs de certains impôts *directs* (voir article 3) et qu'elle n'est applicable à l'« apport d'actifs » que lorsque cet apport est opéré moyennant la remise de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire de l'apport [article 2, sous c].

40. Cela ne signifie toutefois pas que les autorités compétentes de l'État concerné peuvent refuser l'avantage fiscal sollicité par la société dans une affaire telle que la présente, au seul motif qu'il n'existe aucune

11 — JO L 395, p. 40; il s'agit de la 12e directive du Conseil dans le domaine du droit des sociétés.

12 — JO L 225, p. 1.

13 — JO L 225, p. 6.

disposition pertinente de droit communautaire relative à l'assimilation des formes équivalentes de sociétés des États membres. L'effet utile de l'interdiction de discrimination de l'article 52 présuppose, au contraire, que dans une affaire comme celle-ci, les autorités compétentes comparent la forme de la société cédante d'un autre État membre à la forme juridique des sociétés du droit national qui relèvent de la réglementation d'exonération.

41. Dans ce contexte, il convient d'attirer l'attention sur l'argument présenté par le gouvernement néerlandais qui invoque les difficultés qu'une telle comparaison pourrait poser, compte tenu des différentes formes juridiques existantes en droit des sociétés. Il y a lieu, à cet égard, de constater que cette comparaison peut causer un surcroît de travail pour l'administration fiscale par rapport au cas de la vente d'un immeuble entre deux sociétés d'un groupe néerlandais.

42. Cela ne suffit cependant pas à dispenser l'État membre de l'obligation de procéder à cette comparaison. Cette constatation peut être déduite d'une jurisprudence constante que la Cour a développée dans un cas analogue: l'accès à une profession dans un État membre dépend d'une qualification professionnelle; or, une réglementation communautaire prévoyant la reconnaissance mutuelle des titres professionnels dans ce domaine fait défaut. Dans un tel cas, l'arti-

cle 52 garantit, entre autres, l'application du principe suivant:

« Il incombe à un État membre, saisi d'une demande d'autorisation d'exercer une profession dont l'accès est, selon la législation nationale, subordonné à la possession d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle, de prendre en considération les diplômes, certificats et autres titres que l'intéressé a acquis dans le but d'exercer cette même profession dans un autre État membre, en procédant à une comparaison entre les compétences attestées par ces diplômes et les connaissances et qualifications exigées par les règles nationales.

Cette procédure d'examen doit permettre aux autorités de l'État membre d'accueil de s'assurer objectivement que le diplôme étranger atteste, dans le chef de son titulaire, de connaissances et qualifications sinon identiques, du moins équivalentes à celles attestées par le diplôme national. Cette appréciation de l'équivalence du titre étranger doit être faite exclusivement en tenant compte du degré des connaissances et qualifications que ce titre permet, compte tenu de la nature et de la durée des études et de la formation pratique qui s'y rapportent, de présumer dans le chef du titulaire »¹⁴.

43. La Cour a établi un principe semblable dans le domaine des prestations de service.

14 — Arrêt du 7 mai 1991 dans l'affaire C-340/89 (Vlassopoulou, Rec. p. I-2357, points 16 et 17); arrêt du 7 mai 1992 dans l'affaire C-104/91 (Aguirre Borrell, Rec. p. I-3003, points 11 et 12).

Selon ce principe, la libre circulation des prestations de services peut, certes, être limitée par des réglementations qui sont justifiées dans l'intérêt général, mais uniquement

applicables dans cet État avec celles de l'État membre d'origine. Au contraire, il y a lieu d'établir la règle qu'il est tenu à une telle vérification et qu'il doit, par conséquent, accepter un surcroît de travail.

« dans la mesure où cet intérêt n'est pas sauvegardé par les règles auxquelles le prestataire est soumis dans l'État membre, dans lequel il est établi »¹⁵.

44. La Cour de justice en a conclu que les conditions posées dans les dispositions applicables de l'État membre destinataire

« ne peuvent pas faire double emploi avec les conditions légales équivalentes déjà remplies dans l'État d'établissement et que l'autorité de contrôle de l'État destinataire doit prendre en considération les contrôles et vérifications déjà effectués dans l'État membre d'établissement »¹⁶.

45. Ces principes impliquent, selon nous, que l'État d'accueil ne peut pas simplement se prévaloir de « difficultés » de vérification, lorsque l'exercice des libertés fondamentales dépend de la comparaison des dispositions

46. Il n'y aurait lieu d'autoriser une *exception* à ces règles en invoquant un surcroît de travail disproportionné que pourrait causer une telle vérification, si tant est qu'on l'autorise, que dans de rares cas particuliers. En effet, puisque dans ce type de situations, l'opérateur économique concerné invoque une disposition qui lui est favorable, c'est à lui qu'incombe la charge d'établir le caractère justifié de sa prétention et dès lors, en l'occurrence, le fait qu'une société allemande à responsabilité limitée remplit les quatre critères précités. Il lui faut par conséquent fournir toutes les preuves nécessaires à cet égard et l'État membre d'accueil peut refuser d'accorder l'avantage sollicité lorsque les éléments dont il dispose n'ont pas un caractère objectivement convaincant.

47. S'agissant de cette preuve, la présente affaire nous amène à une observation supplémentaire. Il est certes exact, comme nous l'avons déjà montré, qu'il n'existe pas de dispositions communautaires d'harmonisation ou de reconnaissance mutuelle¹⁷ aux fins de l'imposition sur les transactions immobilières. Cependant, l'État membre concerné doit prendre en considération les conclusions qui pourraient

15 — Voir arrêt du 17 décembre 1981 dans l'affaire 279/80 (Webb, Rec. p. 3305, point 17); arrêt du 4 décembre 1986 dans l'affaire 205/84 (Commission/Allemagne, Rec. p. 3755, point 27).

16 — Point 47 de l'arrêt Commission/Allemagne précité dans la footnote précédente.

17 — Nous attirons en toute hypothèse l'attention sur le fait que la convention sur la reconnaissance mutuelle des sociétés et des personnes juridiques conclue le 29 février 1968 en application de l'article 120 du traité (*Bundesgesetzblatt* 1972, II, p. 370) n'est pas encore entrée en vigueur.

résulter, ne serait-ce que ponctuellement, de dispositions communautaires dans d'autres domaines.

48. En ce qui concerne deux des quatre critères auxquels doit satisfaire la société cédante¹⁸, nous souhaitons, à titre d'exemple, attirer l'attention sur l'importance de la directive 89/667. Il résulte clairement de l'article 2 de cette directive que le capital des sociétés qui relève de son champ d'application — telle la société à responsabilité limitée du droit allemand — est divisé en parts sociales. Par ailleurs, le cinquième considérant de ladite directive permet la conclusion que la responsabilité des associés est en principe limitée à leurs parts.

49. dd) Nous souhaitons retenir comme résultat de nos considérations précédentes qu'il y aurait, en toute hypothèse, atteinte au droit tiré de l'article 52, dans la présente

affaire lorsque l'avantage fiscal est refusé, bien que, comme l'indique le Hoge Raad, le cédant soit une société d'un autre État membre « correspondant » à une société anonyme ou à une société à responsabilité limitée de droit néerlandais. Il s'agirait ici manifestement d'une discrimination interdite.

50. La liberté d'établissement serait également affectée si, bien que l'équivalence de la forme de la société cédante avec celles des deux sociétés néerlandaises n'ait pas encore été constatée, l'appréciation d'une telle équivalence n'était pas prévue ou était refusée pour d'autres motifs.

51. 2. Les parties n'ont pas fait valoir de motifs qui justifieraient ces atteintes au libre établissement et de tels motifs n'apparaissent pas davantage par ailleurs. Aucun élément n'indique, en effet, que les conditions¹⁹ strictes prévues par l'article 56 seraient remplies.

C — Conclusion

52. Pour les motifs exposés ci-dessus, nous proposons de répondre aux questions posées par le Hoge Raad comme suit:

« Lorsqu'un État membre taxe l'acquisition de biens immobiliers situés sur son territoire ou de droits réels sur de tels biens, et prévoit une exonération en cas d'acqui-

18 — Voir ci-dessus point 33.

19 — Voir arrêt du 27 octobre 1977 dans l'affaire 30/77 (Bouchereau, Rec. p. 1999, point 35).

sition dans le cadre d'une réorganisation interne d'un groupe lorsque les sociétés du groupe revêtent une des formes juridiques fixées dans ladite réglementation, il est contraire aux articles 52 et 58 du traité CEE de n'accorder ladite exonération que dans le cas où les biens immobiliers concernés sont cédés par une société créée selon le droit dudit État membre et non lorsque le cédant est une société correspondante créée selon le droit d'un autre État membre et établie dans cet État.

Dans l'hypothèse où une telle exonération est demandée lorsque c'est une société créée selon le droit d'un autre État membre et établie dans cet État qui est le cédant, le premier État membre doit vérifier si les caractéristiques de la société cédante correspondent aux caractéristiques des sociétés revêtant une des formes juridiques requises. »