

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
11 décembre 2003 *

Dans l'affaire C-364/01,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Pays-Bas) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Héritiers de M. H. Barbier

et

Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 48 et 52 du traité CEE (devenus articles 48 et 52 du traité CE, eux-mêmes devenus, après modification, articles 39 CE et 43 CE), 67 du traité CEE (devenu article 67 du traité CE, abrogé par le traité d'Amsterdam), 6 et 8 A du traité CE (devenus, après modi-

* Langue de procédure: le néerlandais.

fication, articles 12 CE et 18 CE), ainsi que des dispositions des directives 90/364/CEE du Conseil, du 28 juin 1990, relative au droit de séjour (JO L 180, p. 26), et 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (JO L 178, p. 5).

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. P. Jann, faisant fonction de président de la cinquième chambre, MM. D. A. O. Edward (rapporteur) et A. La Pergola, juges,

avocat général: M. J. Mischo,

greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

- pour les héritiers de M. Barbier, par M. P. Kavelaars, conseiller fiscal,

- pour le gouvernement néerlandais, par M^{me} H. G. Sevenster, en qualité d'agent,

- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal et H. M. H. Speyart, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales des héritiers de M. Barbier, représentés par M. P. Kavelaars, du gouvernement néerlandais, représenté par M^{me} C. Wissels, en qualité d'agent, ainsi que de la Commission, représentée par MM. R. Lyal et H. M. H. Speyart, à l'audience du 24 octobre 2002,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 12 décembre 2002,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnance du 5 septembre 2001, parvenue à la Cour le 24 septembre suivant, le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch a posé, en application de l'article 234 CE, cinq questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 48 et 52 du traité CEE (devenus articles 48 et 52 du traité CE, eux-mêmes devenus, après modification, articles 39 CE et 43 CE), 67 du traité CEE (devenu article 67 du traité CE, abrogé par le traité d'Amsterdam), 6 et 8 A du traité CE (devenus, après modification, articles 12 CE et 18 CE), ainsi que des dispositions des directives 90/364/CEE du Conseil, du 28 juin 1990, relative au droit de séjour (JO L 180, p. 26), et 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (JO L 178, p. 5).

- 2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant les héritiers de M. Barbier à l'Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (ci-après l'«Inspecteur») au sujet du refus de ce dernier, lors de l'évaluation des biens immobiliers que M. Barbier détenait aux Pays-Bas, de déduire l'obligation de délivrance se rapportant auxdits biens au motif qu'il ne résidait pas sur le territoire de cet État membre au moment de son décès.

Le cadre juridique

La législation communautaire

- 3 L'article 67, paragraphe 1, du traité, en vigueur à la date du décès de M. Barbier, disposait:

«Les États membres suppriment progressivement entre eux, pendant la période de transition et dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun, les restrictions aux mouvements des capitaux appartenant à des personnes résidant dans les États membres, ainsi que les discriminations de traitement fondées sur la nationalité ou la résidence des parties, ou sur la localisation du placement.»

- 4 Cette disposition a été mise en œuvre par plusieurs directives, dont la directive 88/361, applicable à l'époque des faits au principal. Aux termes de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de cette directive:

«Les États membres suppriment les restrictions aux mouvements de capitaux intervenant entre les personnes résidant dans les États membres, sans préjudice des dispositions figurant ci-après. Pour faciliter l'application de la présente directive, les mouvements de capitaux sont classés selon la nomenclature établie à l'annexe I.»

- 5 Aux fins de la présente affaire, l'annexe I de la directive 88/361, intitulée «Nomenclature des mouvements de capitaux visés à l'article 1^{er} de la directive», est rédigée comme suit:

«Dans la présente nomenclature, les mouvements de capitaux sont classés selon la nature économique des avoirs et engagements, libellés en monnaie nationale ou en devises étrangères, sur lesquels ils portent.

Les mouvements de capitaux énumérés dans la présente nomenclature s'entendent comme couvrant:

- l'ensemble des opérations nécessaires à la réalisation des mouvements de capitaux: conclusion et exécution de la transaction et transferts y afférents. La transaction s'effectue généralement entre résidents de différents États membres; il arrive, toutefois, que certains mouvements de capitaux soient effectués par une seule personne pour son propre compte (cas, par exemple, des transferts d'avoirs d'émigrants),

- les opérations effectuées par toute personne physique ou morale [...]

- l'accès de l'opérateur à toutes les techniques financières disponibles sur le marché sollicité pour la réalisation de l'opération. Par exemple, la notion d'acquisition de titres et d'autres instruments financiers couvre non seulement les opérations au comptant mais toutes les techniques de négociation disponibles: opérations à terme, opérations à option ou à warrant, opérations d'échange contre d'autres actifs etc. [...]

[...]

La présente nomenclature n'est pas limitative de la notion de mouvement de capitaux, d'où la présence d'une rubrique XIII — F 'Autres mouvements de capitaux: Divers'. Elle ne saurait donc être interprétée comme restreignant la portée du principe d'une libération complète des mouvements de capitaux, tel qu'énoncé à l'article 1^{er} de la directive.»

- 6 Ladite nomenclature comprend treize catégories différentes de mouvements de capitaux. La deuxième catégorie concerne les «Investissements immobiliers», qui sont définis comme suit:

«A. Investissements immobiliers effectués sur le territoire national par des non-résidents

B. Investissements immobiliers effectués à l'étranger par des résidents».

7 Quant à la onzième catégorie de la même nomenclature, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», elle comprend notamment les «[s]uccessions et legs».

8 L'article 4 de la directive 88/361 prévoit:

«Les dispositions de la présente directive ne préjugent pas le droit des États membres de prendre les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou de surveillance prudentielle des établissements financiers, et de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique.

L'application de ces mesures et procédures ne peut avoir pour effet d'empêcher les mouvements de capitaux effectués en conformité avec les dispositions du droit communautaire.»

9 L'article 1^{er}, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 90/364 prévoit:

«Les États membres accordent le droit de séjour aux ressortissants des États membres qui ne bénéficient pas de ce droit en vertu d'autres dispositions du droit communautaire, ainsi qu'aux membres de leur famille tels qu'ils sont définis au

paragraphe 2, à condition qu'ils disposent, pour eux-mêmes et pour les membres de leur famille, d'une assurance maladie couvrant l'ensemble des risques dans l'État membre d'accueil et de ressources suffisantes pour éviter qu'ils ne deviennent, pendant leur séjour, une charge pour l'assistance sociale de l'État membre d'accueil.»

La législation nationale

- 10 En droit néerlandais, toute succession fait l'objet d'un impôt. L'article 1^{er}, paragraphe 1, de la Successiewet 1956 (loi de 1956 sur les successions), du 28 juin 1956 (Stbl. 1956, p. 362, ci-après la «SW 1956»), fait une distinction selon que la personne qui est décédée et dont la succession est ouverte (ci-après le «de cujus») résidait aux Pays-Bas ou à l'étranger. Cet article dispose:

«1. En application de cette loi, les impôts suivants sont perçus:

1. Des droits de succession sur la valeur de l'ensemble des biens transmis en vertu du droit successoral à la suite du décès d'une personne qui résidait aux Pays-Bas à l'époque dudit décès. [...]

2. Des droits de mutation sur la valeur des éléments précisés à l'article 5, paragraphe 2, obtenus par libéralité ou par succession à la suite du décès d'une personne qui ne résidait pas aux Pays-Bas à l'époque de ladite libéralité ou dudit décès;

[...]»

11 L'article 5, paragraphe 2, de la SW 1956 énonce:

«2. Le droit de mutation est perçu sur la valeur:

- 1) des possessions intérieures citées à l'article 13 de la Wet op de vermogensbelasting 1964 (Stbl. 520), éventuellement après déduction des dettes visées à cet article;

[...]»

12 L'article 13, paragraphe 1, premier tiret, de la Wet op de vermogensbelasting 1964 (loi de 1964 relative à l'impôt sur le patrimoine), du 16 décembre 1964 (Stbl. 1964, p. 513, ci-après la «WB 1964»), définit les «possessions intérieures» comme couvrant «les biens immobiliers sis aux Pays-Bas ou les droits portant sur ceux-ci» (pour autant qu'ils n'appartiennent pas à une entreprise néerlandaise).

13 L'article 13, paragraphe 2, sous b), de la WB 1964 n'admet que la déduction de dettes garanties par une hypothèque sur un bien immobilier sis aux Pays-Bas, dans la mesure où les intérêts et frais afférents auxdites dettes sont pris en compte pour établir le revenu intérieur brut au sens de l'article 49 de la Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (loi de 1964 relative à l'impôt sur les revenus), du 16 décembre 1964 (Stbl. 1964, p. 519, ci-après la «IB 1964»).

- 14 En vertu de l'article 49 de la IB 1964, le «revenu intérieur brut» au sens de cette disposition comprend le montant total de ce que perçoit une personne qui ne réside pas aux Pays-Bas au titre des revenus nets provenant de biens immobiliers sis dans cet État membre.
- 15 L'article 13 de la WB 1964, tel qu'interprété par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) (arrêt du 5 décembre 1962, BNB 1963/23), implique que le de cujus, dans le cas où il était toujours propriétaire du bien immobilier sis aux Pays-Bas à la date de son décès alors qu'il ne résidait pas dans cet État membre, mais avait auparavant cédé la propriété économique afférente à ce bien, par une convention d'achat/vente, à une autre personne juridique, aurait dû déclarer en tant que possession intérieure, pour les besoins du prélèvement tant de l'impôt sur le patrimoine que du droit de mutation, la pleine valeur de ce bien immobilier, nonobstant le fait qu'un tiers est le détenteur de sa propriété économique.
- 16 Par ailleurs, le Hoge Raad a jugé que, lorsque l'acte notarié constatant l'hypothèque n'a pas été transcrit dans les registres publics, contrairement aux exigences du code civil néerlandais, un tel droit d'hypothèque ne constitue pas une «dette garantie par une hypothèque» pour l'application de l'article 13, paragraphe 2, sous b), de la WB 1964 (arrêt du 23 décembre 1992, BNB 1993/78).
- 17 Par conséquent, en cas de succession provenant d'une personne qui ne résidait pas aux Pays-Bas à la date de son décès, une obligation de délivrance portant sur un bien immobilier sis dans cet État membre ne fait pas partie des dettes intérieures au sens de l'article 13 de la WB 1964 et, pour cette raison, elle ne peut pas être déduite de l'assiette de l'impôt visé à l'article 5, paragraphe 2, de la SW 1956. En revanche, en cas de succession provenant d'une personne résidant aux Pays-Bas, une telle obligation peut être retranchée, car les droits de succession porteront sur l'ensemble des actifs et du passif relevant de la succession.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 18 M. Barbier, ressortissant néerlandais né en 1941, est décédé le 24 août 1993. Ses héritiers sont son épouse et son fils unique (ci-après les «héritiers»).
- 19 En 1970, M. Barbier a déménagé des Pays-Bas pour s'installer en Belgique, d'où il continuait à poursuivre ses activités de directeur d'une société privée, établie aux Pays-Bas, comportant notamment l'exploitation de boutiques de vêtements.
- 20 Au cours de la période allant de 1970 à 1988, alors qu'il résidait en Belgique, M. Barbier a acquis certains immeubles sis aux Pays-Bas dont il percevait des loyers. En application de l'article 49, paragraphe 1, sous b), 2°, de la IB 1964, de tels loyers concourent à la formation du revenu intérieur brut du contribuable. Ces immeubles étaient grevés de dettes hypothécaires.
- 21 Le droit néerlandais reconnaît la possibilité de séparer le droit réel portant sur un bien immobilier de la propriété dite «économique» de celui-ci. En 1988, M. Barbier a entrepris une série de transactions parmi lesquelles figurait la cession de la propriété économique de ses immeubles à des sociétés privées néerlandaises qu'il contrôlait. Ces sociétés ont repris les dettes hypothécaires à l'égard de la société de prêt, alors que le débiteur hypothécaire demeurait formellement M. Barbier. Ce dernier s'est engagé à l'égard desdites sociétés, apparemment de manière inconditionnelle, à délivrer le droit réel portant sur ces immeubles et, en attendant cette délivrance, il a renoncé à tout droit y afférent.
- 22 Ces transactions offraient certains avantages fiscaux pour M. Barbier, comme celui d'éviter le paiement des droits d'enregistrement de 6 %.

- 23 Après le décès de M. Barbier, son notaire a déclaré, aux fins du paiement du droit de mutation, la valeur de certains autres immeubles détenus par M. Barbier en pleine propriété, diminuée des dettes hypothécaires contractées en vue de leur acquisition.
- 24 La valeur des immeubles dont M. Barbier avait aliéné la propriété économique n'était pas incluse dans cette déclaration notariale, mais l'Inspecteur a ajouté à la succession déclarée la valeur de l'ensemble de ces immeubles, sans admettre aucune déduction correspondant à l'obligation de délivrance du droit réel.
- 25 Les héritiers ont engagé un recours contre le montant de l'impôt tel qu'établi par l'Inspecteur, au motif que, en raison de l'obligation de délivrance du droit réel, la valeur desdits immeubles aurait dû être ramenée à zéro. L'Inspecteur a toutefois rejeté ce recours et confirmé le montant de cet impôt. Les héritiers ont interjeté appel de cette décision de rejet devant le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, au seul motif que la législation nationale ne serait pas conforme au droit communautaire.
- 26 C'est dans ces conditions que le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'accès au droit communautaire est-il actuellement encore conditionné par l'existence d'une activité économique transfrontalière?

2) Le droit communautaire fait-il obstacle à ce qu'un État membre (l'État de situation) prélève, en cas d'acquisition par succession d'un bien immobilier se

trouvant dans l'État de situation, un impôt sur la valeur de ce bien immobilier en autorisant la déduction de la valeur de l'obligation de délivrance dudit bien immobilier si le défunt (de cuius) résidait, à l'époque de son décès, dans l'État de situation, mais non pas s'il résidait à ladite époque dans un autre État membre (l'État de résidence)?

- 3) La question de savoir si, à l'époque où il a acquis ce bien immobilier, le défunt n'habitait plus dans l'État de situation a-t-elle une incidence sur la réponse à la deuxième question?
- 4) La répartition du capital du défunt entre l'État de situation, l'État de résidence et d'éventuels autres pays a-t-elle une incidence pour répondre à la deuxième question?
- 5) Dans l'affirmative, dans quel État faut-il considérer que le capital est investi dans le cas d'une créance en compte courant contre une société privée du type de celles visées au point 2.4 [de l'ordonnance de renvoi]?»

Sur les questions préjudicielles

- 27 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si le droit communautaire, notamment les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux et des personnes ainsi que la directive 88/361, s'oppose à une réglementation nationale concernant le calcul du montant de l'impôt exigible en cas d'acquisition par succession d'un bien

immobilier sis dans l'État membre concerné selon laquelle, pour estimer la valeur de ce bien, l'obligation inconditionnelle qui incombait au de cujus de délivrer le droit réel à une autre personne, qui a la propriété économique dudit bien, peut être prise en compte si, à la date de son décès, le de cujus résidait dans cet État, alors qu'elle ne peut pas l'être s'il résidait dans un autre État membre.

- 28 Dans ce contexte, ladite juridiction demande si la possibilité de se prévaloir desdites libertés est subordonnée à la condition qu'il existe une activité économique transfrontalière. À cet égard, elle fait référence à l'article 8 A du traité concernant la citoyenneté de l'Union et à la directive 90/364. Elle interroge également la Cour sur la pertinence du fait que le de cujus, qui était un ressortissant de l'État membre dans lequel le bien est situé, avait transféré sa résidence, mais non pas son activité économique, dans un autre État membre, et ce, avant qu'il ait acquis le bien en question, et sur l'éventuelle pertinence d'une répartition de son capital entre plusieurs États membres.

Observations soumises à la Cour

Sur la déduction de l'obligation de délivrance en fonction du lieu de résidence du de cujus

- 29 Les héritiers observent que la loi néerlandaise, en créant une situation dans laquelle certains éléments du patrimoine sis aux Pays-Bas et grevés d'une obligation de délivrance font l'objet d'un traitement fiscal différent selon que le de cujus résidait aux Pays-Bas ou à l'étranger à la date de son décès, opère une forme déguisée de discrimination fondée sur la nationalité (arrêts du 13 juillet 1993, *Commerzbank*, C-330/91, Rec. p. I-4017; du 12 avril 1994, *Halliburton Services*, C-1/93, Rec. p. I-1137, et du 21 septembre 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rec. p. I-6161).

- 30 Pour sa part, le gouvernement néerlandais ne conteste pas l'existence d'une différence de traitement sur le seul fondement du critère de la résidence, admettant en effet que, dans le cas d'une personne qui résidait aux Pays-Bas lors de son décès, la déduction de l'obligation de délivrance est possible, alors qu'elle ne l'est pas dans le cas d'une personne résidant dans un autre État membre à la date à laquelle elle est décédée.
- 31 Toutefois, ledit gouvernement soutient qu'il n'y a pas, en l'espèce, un traitement différent de situations identiques. À cet égard, il observe qu'il importe d'opérer une nette distinction entre la situation dans laquelle le de cujus détenait un bien immobilier en pleine propriété et celle dans laquelle, comme dans l'affaire au principal, il ne conservait que la propriété juridique de ce bien. Dans cette dernière situation, le propriétaire avait l'obligation de délivrer la propriété juridique à un moment donné, ce qui constitue, selon le gouvernement néerlandais, une obligation personnelle et non pas une charge réelle liée aux biens immobiliers.
- 32 Tout en s'appuyant sur cette distinction, le gouvernement néerlandais soutient qu'il y aurait lieu de faire application du principe général de droit fiscal international relatif à la répartition du pouvoir d'imposition entre États, en vertu duquel les obligations réelles relèveraient de l'État de situation du bien, alors que les obligations personnelles, telles que l'obligation de délivrance en cause au principal, seraient à prendre en compte par l'État de résidence.
- 33 Partant, compte tenu de ce principe, la situation d'un de cujus ayant résidé aux Pays-Bas serait différente de celle d'un de cujus ayant résidé dans un autre État membre. Dans le premier cas, l'ensemble de la situation patrimoniale, y compris les obligations personnelles, se rattacherait aux Pays-Bas en tant qu'État de situation du bien et de résidence de l'intéressé.

- 34 En revanche, dans le second cas, seules les obligations réelles seraient à prendre en considération aux Pays-Bas, en tant qu'État de situation du bien, alors que les obligations personnelles relèveraient de la compétence fiscale de l'État de résidence. Bien qu'admettant que, dans certains cas, d'autres charges réelles, économiquement liées au bien immobilier, sont prises en compte en application de ce principe, y compris des dettes liées à l'acquisition, à la transformation, à la rénovation ou à l'entretien de cet élément du patrimoine, les obligations personnelles, telles que l'obligation de délivrance en cause au principal, ne constituent pas, selon le gouvernement néerlandais, des obligations réelles et relèvent donc, en vertu du droit fiscal international, de l'État de résidence.
- 35 En outre, il résulterait tant de l'article 73 D, paragraphe 1, sous a), du traité CE [devenu article 58, paragraphe 1, sous a), CE] que de la jurisprudence constante de la Cour (arrêts du 28 janvier 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, et *Commission/Belgique*, C-300/90, Rec. p. I-305; du 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. p. I-225; du 14 septembre 1999, *Gschwind*, C-391/97, Rec. p. I-5451, et du 6 juin 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. p. I-4071, point 43) qu'il peut être justifié d'opérer une distinction entre redevables résidents et redevables non-résidents.
- 36 La Commission rappelle que, même si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire (arrêt *Verkooijen*, précité, point 32).
- 37 À cet égard, elle soutient que l'inégalité de traitement en cause au principal ne réside pas dans l'exercice d'une compétence fiscale, mais dans l'absence de la prise en compte d'une obligation grevant la succession. Cette absence de prise en compte de la valeur économique d'une créance augmenterait artificiellement l'assiette imposable.

- 38 Contrairement à l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Schumacker, précité, il n'existerait, dans l'affaire au principal, aucune différence objective de nature à justifier une telle différence de traitement entre les résidents et les non-résidents.
- 39 En outre, contrairement à ce que soutient le gouvernement néerlandais, il ne serait pas légitime, du point de vue du contrôle, de prendre en considération le transfert de la propriété juridique et non les conventions contraignantes relatives à celle-ci. La Commission relève que ledit gouvernement se borne à prendre en compte la convention contraignante lorsque le de cuius était un résident néerlandais. La situation d'un non-résident ne présenterait pas de différence sur le plan du contrôle.

Sur la libre circulation des capitaux

- 40 Les héritiers considèrent qu'il n'existe pas de condition relative à l'activité économique transfrontalière ou qu'une telle activité existe du simple fait qu'il s'agit de placements transfrontaliers dans des biens immobiliers par l'intermédiaire d'une société. Ils s'appuient à cet égard sur l'arrêt Verkooijen, précité.
- 41 Ils soutiennent que la différence de traitement en cause au principal est incompatible avec la libre circulation des capitaux au motif qu'un non-résident hésitera à investir aux Pays-Bas dans l'achat d'un bien immobilier, car, dans ce cas, ses héritiers seraient dans l'obligation de supporter une charge fiscale plus importante que s'il n'avait pas investi dans cet État membre ou s'il avait investi dans celui-ci d'une autre manière.

- 42 En revanche, le gouvernement néerlandais estime qu'il n'existe pas d'activité économique transfrontalière qui serait entravée par le droit fiscal néerlandais. En effet, l'achat de biens immobiliers aux Pays-Bas par M. Barbier lorsqu'il résidait en Belgique n'aurait nullement été entravé et il en irait de même du transfert de la propriété économique de ces biens, aux fins duquel il aurait été traité de la même manière qu'un résident aux Pays-Bas.
- 43 Toutefois, l'acquisition de biens par succession ne constituerait pas en soi une activité économique. L'investissement dans des biens de nature exclusivement juridique, sans détention de la propriété économique de ceux-ci, ne serait pas non plus une telle activité. À cet égard, le gouvernement néerlandais souligne que M. Barbier aurait réalisé un tel investissement uniquement pour des motifs fiscaux.
- 44 Lors de l'audience, le gouvernement néerlandais a relevé que le fait de garder la propriété juridique d'un bien immobilier ne constitue pas une activité économique ni un investissement. La propriété juridique ne représenterait aucune valeur dans le circuit économique. Contrairement à ce que suggèrent les héritiers, il ne serait pas question d'une réelle transaction de capitaux.
- 45 Par ailleurs, le gouvernement néerlandais souligne que, dans l'affaire au principal, M. Barbier avait acquis des biens immobiliers aux Pays-Bas alors qu'il habitait déjà en Belgique et que cet achat n'a nullement été entravé. M. Barbier n'aurait en outre rencontré aucun obstacle pour conserver la propriété juridique de ses biens immobiliers ni pour effectuer le transfert de la propriété économique de ceux-ci.
- 46 En outre, en relevant que la vente de la propriété économique desdits biens était presque exclusivement motivée par la volonté d'échapper aux droits d'enregistrement ou de les reporter, le gouvernement néerlandais soutient qu'il n'existait pas d'activités économiques effectives et que, dès lors, aucune protection du traité

n'est nécessaire. Subsidiairement, même s'il fallait considérer qu'une telle opération constituait une activité économique effective, le lien entre la décision de concevoir un montage aussi compliqué, notamment pour échapper à la taxe de transmission, et l'impossibilité ultérieure de déduire l'obligation personnelle de délivrance serait tellement distendu que l'on ne saurait affirmer que la libre circulation des capitaux pourrait en être entravée.

47 Quant à la Commission, elle fait valoir d'emblée que l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 88/361, dont l'effet direct est constant, impose aux États membres l'obligation de supprimer toutes les restrictions aux mouvements de capitaux.

48 En outre, la succession de M. Barbier serait affectée par le fait que, à la date de son décès, il possédait des biens immobiliers aux Pays-Bas sans y résider. À cet égard, il conviendrait d'observer que M. Barbier avait acquis ces biens après son départ des Pays-Bas et, de ce fait, il se trouvait dans la même situation objective que toute personne qui, en tant que résident d'un autre État membre, souhaite acquérir un bien immobilier situé aux Pays-Bas. Pour ce motif, la libre circulation des capitaux consacrée par l'article 1^{er} de la directive 88/361 ferait également l'objet du litige. Tout investissement transfrontalier constituerait en soi une activité économique transfrontalière.

Sur la libre circulation des personnes

49 Selon les héritiers, les dispositions néerlandaises en cause au principal seraient également incompatibles avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des personnes au motif que l'ordre juridique néerlandais empêche d'émigrer les personnes résidant aux Pays-Bas et se trouvant dans la situation qui était celle de M. Barbier. En effet, en cas d'émigration, il en résulterait une charge

fiscale plus lourde lors du décès de ces personnes que si elles avaient continué de résider dans ledit État membre, ou alors elles sont obligées d'éteindre l'obligation de délivrance avant leur décès.

- 50 Le gouvernement néerlandais estime que l'affaire au principal ne concerne pas les conséquences en droit successoral de l'exercice du droit à la libre circulation des personnes tel que prévu par le traité. Avant son déménagement, M. Barbier était directeur d'une entreprise néerlandaise. Après son déménagement, il aurait tout simplement poursuivi cette activité professionnelle. En se référant à l'arrêt du 26 janvier 1993, Werner (C-112/91, Rec. p. I-429), ledit gouvernement soutient que M. Barbier n'aurait donc fait que déplacer son domicile, ce qui n'est pas une activité économique.
- 51 À cet égard, il souligne, en premier lieu, que seule la réglementation en vigueur à la date du décès de M. Barbier, survenu le 24 août 1993, peut présenter une pertinence pour la solution du litige au principal. L'article 8 A du traité n'étant entré en vigueur que le 1^{er} novembre 1993, il ne devrait donc pas être pris en considération en l'espèce.
- 52 En second lieu, la directive 90/364 viserait notamment à harmoniser les dispositions nationales relatives au séjour des ressortissants des États membres dans un État membre autre que celui dans lequel ils résident en vue de garantir la libre circulation des personnes. Cependant, les dispositions de la SW 1956 n'auraient aucun rapport avec les conditions d'accès et de séjour sur le territoire d'un autre État membre. La législation néerlandaise n'aurait ni entravé ni restreint le droit de la famille Barbier de séjourner sur le territoire belge.
- 53 La Commission aborde cette question en observant au préalable que les effets éventuels, relatifs aux droits de succession, de l'exercice d'une liberté de circulation inscrite dans le traité relèvent des considérations à prendre en compte

impérativement par tout intéressé au moment où il décide de faire ou non usage de cette liberté de circulation. Ainsi, bien que, par définition, ces effets relatifs aux droits de succession ne concernent plus directement l'intéressé, ils n'en seraient pas moins susceptibles de former une entrave à l'exercice des libertés de circulation.

54 Cela étant, la Commission relève que l'ordonnance n'indique pas que, après son départ des Pays-Bas pour la Belgique, M. Barbier avait cessé les activités économiques qu'il exerçait auparavant.

55 Dans les circonstances de l'espèce, la Commission conclut que la succession de M. Barbier a été affectée par le fait que ce dernier a usé de la liberté de s'établir, en qualité de travailleur salarié ou indépendant, dans un autre État membre. À cet égard, la circonstance que la mesure fiscale en cause au principal a été prise par l'État membre d'origine ne serait pas pertinente (voir arrêts du 16 juillet 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, point 21, et du 21 septembre 1999, Wijzenbeek, C-378/97, Rec. p. I-6207, point 21).

Réponse de la Cour

56 Il convient de rappeler, d'une part, que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois l'exercer dans le respect du droit communautaire (voir arrêts Schumacker, précité, point 21; du 11 août 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, point 16, ainsi que arrêts précités Gschwind, point 20, et Verkooijen, point 32).

57 D'autre part, la directive 88/361 a réalisé la libéralisation complète des mouvements de capitaux et son article 1^{er}, paragraphe 1, a imposé à cette fin

aux États membres l'obligation de supprimer toutes les restrictions aux mouvements de capitaux (arrêt Verkooijen, précité, point 33). L'effet direct de cette disposition a été reconnu par la Cour dans l'arrêt du 23 février 1995, Bordessa e.a. (C-358/93 et C-416/93, Rec. p. I-361, point 33).

- 58 Or, des investissements immobiliers, tels que ceux effectués sur le territoire néerlandais par M. Barbier depuis la Belgique, constituent manifestement des «mouvements de capitaux» au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 88/361, de même que le fait d'aliéner les biens immobiliers d'une personne qui en est le seul propriétaire à une société privée dont elle détient l'ensemble des parts, ainsi que la succession relative à ces biens.
- 59 L'accès aux droits conférés par ladite directive n'est pas subordonné à l'existence d'autres éléments transfrontaliers. Le seul fait qu'une disposition nationale a pour effet de restreindre les mouvements de capitaux d'un investisseur, ressortissant d'un État membre, en fonction de sa résidence suffit à rendre applicable l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 88/361.
- 60 Par conséquent, ni le fait que M. Barbier avait transféré sa résidence dans un autre État membre avant qu'il ait acquis le bien en question ni l'éventuelle répartition de son capital entre deux États membres ne sont pertinents pour l'application de ladite disposition.
- 61 De même, la circonstance que la mesure fiscale en cause au principal a été prise par l'État d'origine de l'intéressé n'est pas pertinente (voir, en ce sens, arrêts du 7 février 1979, Knoors, 115/78, Rec. p. 399, point 24; du 3 octobre 1990, Bouchoucha, C-61/89, Rec. p. I-3551, point 13; du 31 mars 1993, Kraus, C-19/92, Rec. p. I-1663, point 15; du 23 février 1994, Scholz, C-419/92, Rec. p. I-505, points 8 et 9, ainsi que du 27 juin 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, point 32).

- 62 Quant à l'existence d'une «restriction» au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 88/361, des dispositions nationales, telles que celles en cause au principal, qui déterminent la valeur d'un bien immobilier aux fins du calcul du montant de l'impôt exigible en cas d'acquisition par succession, sont de nature à dissuader l'achat de biens immobiliers sis dans l'État membre concerné, de même que l'aliénation de la propriété économique de tels biens à une autre personne, par un résident d'un autre État membre. Elles ont, en outre, pour effet de diminuer la valeur de la succession d'un résident d'un État membre autre que celui dans lequel se trouvent lesdits biens et qui est dans une situation identique à celle de M. Barbier.
- 63 Par conséquent, les dispositions nationales en cause au principal ont pour effet de restreindre les mouvements de capitaux.
- 64 Toutefois, le gouvernement néerlandais, sans pour autant prendre en compte la directive 88/361, invoque une série de considérations à l'appui de la différence de traitement des redevables résidents et non-résidents.
- 65 Il soutient, en premier lieu, qu'il ne s'agit pas, en l'espèce, d'un traitement différent de situations comparables, compte tenu du principe du droit fiscal international en vertu duquel les obligations réelles relèvent de l'État de situation du bien alors que les obligations personnelles, telle que l'obligation de délivrance en cause au principal, seraient à prendre en compte par l'État de résidence.
- 66 À cet égard, la juridiction de renvoi fait état d'une argumentation similaire invoquée par l'Inspecteur, selon laquelle il résulte de la répartition généralement admise du pouvoir fiscal entre États que la distinction opérée selon la résidence est compensée par le fait que ce pouvoir est limité lors du décès du de cujus qui ne résidait pas dans l'État membre concerné. La juridiction de renvoi considère

cependant qu'un tel principe de répartition n'existe pas. En effet, il y aurait entre les États membres de trop grandes divergences de régimes juridiques et de conceptions dans le domaine de la fiscalité en matière de propriété réelle. Seule une convention bilatérale pourrait organiser les conséquences de ces divergences. Or, il n'existerait, entre le royaume des Pays-Bas et le royaume de Belgique, aucune convention relative à la prévention de la double imposition en matière successorale.

67 Les difficultés juridiques auxquelles la juridiction de renvoi fait allusion sont illustrées par la possibilité en droit néerlandais, exploitée par M. Barbier, de scinder le droit réel portant sur un bien immobilier de la propriété dite «économique» de celui-ci, distinction inconnue dans certains autres régimes juridiques. Au cas où le droit successoral de l'État où résidait le de cujus ne reconnaît pas cette possibilité, seule une convention bilatérale peut assurer que, dans cet État, l'obligation du défunt de délivrer le droit réel sera prise en compte comme fondement d'une déduction du patrimoine personnel et que, dans ce cas, il sera attribué à ce droit la même valeur qu'aux Pays-Bas.

68 En tout état de cause, d'après les informations fournies à la Cour lors de l'audience, l'évaluation de la valeur du patrimoine d'une personne qui résidait aux Pays-Bas à la date de son décès, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, n'est pas opérée selon une stricte distinction entre droits in rem et droits in personam, l'obligation de délivrance étant tout simplement prise en compte à titre de déduction, de sorte que le droit réel appartenant au patrimoine de cette personne au moment de son décès est évalué à une somme égale à zéro.

69 En second lieu, à l'appui de la différence de traitement en cause, le gouvernement néerlandais soutient que, en cas de déduction de la valeur de l'obligation de délivrance, aucun droit ne sera perçu, ni pour le transfert de la propriété économique en 1988 (droit d'enregistrement) ni pour la succession en 1993 (droit de mutation).

- 70 À cet égard, ainsi que la Commission l'a fait valoir, les droits de transfert et les droits de succession ne présentent aucun lien entre eux. En outre, ainsi que l'avocat général l'a relevé au point 66 de ses conclusions, il y aurait également absence de paiement de tels droits dans le cas d'un de cujus ayant résidé aux Pays-Bas et qui se serait livré aux mêmes transferts de la propriété économique desdits biens que ceux accomplis par M. Barbier, sans inscription d'hypothèque. Au demeurant, les héritiers ont pu faire valoir, sans être contredits sur ce point, que, en tout état de cause, des droits de transfert sont exigibles au moment où la propriété juridique serait finalement transférée.
- 71 Quant à l'argument du gouvernement néerlandais selon lequel le fait que la vente de la propriété économique desdits biens immobiliers avait pour objectif d'échapper à la taxe de transmission ou de la reporter devrait priver les héritiers de la protection du droit communautaire, il suffit de rappeler qu'un ressortissant communautaire ne saurait être privé de la possibilité de se prévaloir des dispositions du traité au motif qu'il profite des avantages fiscaux légalement offerts par les normes en vigueur dans un État membre autre que celui dans lequel il réside.
- 72 Le gouvernement néerlandais invoque aussi les dispositions de l'article 73 D, paragraphe 1, sous a), du traité au soutien de sa thèse selon laquelle il peut être justifié d'opérer en l'espèce une distinction entre redevables résidents et redevables non-résidents.
- 73 À cet égard, outre le fait que l'article 73 D du traité est entré en vigueur postérieurement au décès de M. Barbier, il convient de rappeler que son paragraphe 3 prévoit que les dispositions nationales visées notamment au paragraphe 1 de cet article ne peuvent constituer une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux.

- 74 Le gouvernement néerlandais n'a invoqué aucun autre élément de nature à établir que la législation en cause au principal pourrait bénéficier des dispositions dérogatoires de la directive 88/361. Il s'ensuit que l'article 1^{er}, paragraphe 1 de celle-ci s'oppose à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal.
- 75 Il résulte de ce qui précède qu'il n'est pas nécessaire d'examiner les questions préjudicielles en tant qu'elles concernent la libre circulation des personnes. Il suffit de relever, à cet égard, que les effets de la législation fiscale en matière de succession sont également parmi les considérations qu'un ressortissant d'un État membre pourrait valablement prendre en compte en décidant de faire usage ou non de la liberté de circulation consacrée par le traité.
- 76 Il convient, dès lors, de répondre aux questions posées que le droit communautaire s'oppose à une réglementation nationale concernant le calcul du montant de l'impôt exigible en cas d'acquisition par succession d'un bien immobilier sis dans l'État membre concerné selon laquelle, pour estimer la valeur de ce bien, l'obligation inconditionnelle qui incombait au détenteur du droit réel de délivrer celui-ci à une autre personne, qui a la propriété économique dudit bien, peut être prise en compte si, à la date de son décès, il résidait dans cet État, alors qu'elle ne peut pas l'être s'il résidait dans un autre État membre.

Sur les dépens

- 77 Les frais exposés par le gouvernement néerlandais et par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, par ordonnance du 5 septembre 2001, dit pour droit:

Le droit communautaire s'oppose à une réglementation nationale concernant le calcul du montant de l'impôt exigible en cas d'acquisition par succession d'un bien immobilier sis dans l'État membre concerné selon laquelle, pour estimer la valeur de ce bien, l'obligation inconditionnelle qui incombait au détenteur du droit réel de délivrer celui-ci à une autre personne, qui a la propriété économique dudit bien, peut être prise en compte si, à la date de son décès, il résidait dans cet État, alors qu'elle ne peut pas l'être s'il résidait dans un autre État membre.

Jann

Edward

La Pergola

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 11 décembre 2003.

Le greffier

Le président

R. Grass

V. Skouris