

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PHILIPPE LÉGER

présentées le 30 juin 2005<sup>1</sup>

1. La présente procédure préjudicielle vise à permettre à la juridiction nationale d'apprécier la compatibilité avec les règles du traité CE relatives à la libre circulation des capitaux de la disposition du droit successoral du Royaume des Pays-Bas qui prévoit qu'un ressortissant néerlandais ayant transféré son domicile en dehors de cet État membre est réputé y habiter encore pour l'imposition de sa succession s'il décède moins de dix ans après qu'il a quitté les Pays-Bas.

2. Elle a pour origine le litige qui oppose les héritiers de M<sup>me</sup> Van Hilten-van der Heijden<sup>2</sup> à l'administration fiscale néerlandaise à propos des droits de succession qui leur sont réclamés par cette administration sur l'héritage de la défunte.

3. M<sup>me</sup> Van Hilten, qui avait la nationalité néerlandaise et qui avait vécu aux Pays-Bas jusqu'en 1988, avait procédé au transfert de son domicile, d'abord en Belgique puis, à

compter de l'année 1991, en Suisse, où, depuis cette date, elle était considérée comme ayant son domicile fiscal.

4. Elle est décédée le 22 novembre 1997, soit moins de dix ans après avoir quitté les Pays-Bas. Conformément à la fiction de domicile prévue par le droit successoral néerlandais, elle a été considérée comme résidant aux Pays-Bas au moment de son décès et ses quatre héritiers se sont vu imposer par l'administration fiscale néerlandaise des droits de succession sur la totalité de l'héritage qu'ils ont recueilli en vertu du droit successoral de cet État membre.

5. Ces héritiers ont formé un recours devant le Gerechtshof te's-Hertogenbosch (Pays-Bas) à l'encontre du rejet de leur réclamation par l'administration fiscale. Cette juridiction estime que la fiction de domicile prévue par le droit néerlandais constitue une entrave à la libre circulation des capitaux. Elle soumet à la Cour deux questions préjudicielles visant à lui permettre d'apprécier si cette réglementation nationale pourrait être justifiée par les articles du traité qui autorisent les

1 — Langue originale: le français.

2 — Ci-après «M<sup>me</sup> Van Hilten».

États membres à maintenir ou à prendre certaines mesures pouvant restreindre l'exercice de cette liberté.

entre les personnes résidant dans les États membres, sous les réserves contenues dans ses autres dispositions.

## I — Le cadre juridique

### A — *Le droit communautaire*

6. La libre circulation des capitaux a fait l'objet d'une reconnaissance progressive en droit communautaire. Ainsi, l'article 67, paragraphe 1, du traité CEE<sup>3</sup>, à la différence des dispositions concernant la libre circulation des marchandises, des personnes et des services, n'imposait aux États membres de libérer les mouvements de capitaux que «dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun».

7. C'est la directive 88/361/CEE du Conseil<sup>4</sup>, qui a posé le principe de la libre circulation des capitaux à l'intérieur de la Communauté européenne, en prévoyant à son article 1<sup>er</sup> la suppression des restrictions aux mouvements de capitaux intervenant

8. Afin de faciliter la mise en œuvre de cette liberté de circulation, la directive 88/361 comportait à son annexe I une nomenclature non exhaustive des mouvements de capitaux. Cette nomenclature contient treize rubriques, parmi lesquelles figure la rubrique XI, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», qui couvre plusieurs opérations telles que les dons, les dots ainsi que, au point D, les successions et les legs. La rubrique XIII, intitulée «Autres mouvements de capitaux», vise quant à elle les impôts de succession au point A.

9. Le traité sur l'Union européenne a remplacé, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1994, les articles du traité CE concernant la circulation des capitaux par, notamment, les articles 73 B à 73 D du traité<sup>5</sup>, qui constituent les dispositions applicables *rationae temporis* dans la présente affaire.

10. L'article 73 B du traité confirme le principe de la libre circulation des capitaux établi par la directive 88/361 et il en étend la portée aux pays tiers, dépassant ainsi le

3 — Devenu article 67, paragraphe 1, du traité CE, lui-même abrogé par le traité d'Amsterdam.

4 — Directive du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (JO L 178, p. 5).

5 — Devenus, respectivement, articles 56 CE à 58 CE.

champ d'application des autres libertés de circulation. Cet article dispose, à son paragraphe 1:

«Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.»

11. Le traité apporte néanmoins des dérogations à ce principe aux articles 73 C et 73 D du traité, sur l'interprétation desquels portent en substance les questions préjudicielles posées par la juridiction de renvoi.

12. Ainsi, l'article 73 C du traité autorise les États membres à maintenir des restrictions à certains mouvements de capitaux entre les États membres et les pays tiers. Il énonce à son paragraphe 1:

«L'article 73 B ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit communautaire en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux.»

13. Quant à l'article 73 D du traité, il permet aux États membres d'appliquer ou d'introduire certaines mesures restrictives à l'ensemble des mouvements de capitaux, tant entre États membres qu'entre États membres et pays tiers. Il dispose:

«1. L'article 73 B ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres:

- a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis;
- b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique, ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique.»

2. Le présent chapitre ne préjuge pas de la possibilité d'appliquer des restrictions en matière de droit d'établissement qui sont compatibles avec le présent traité.

3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire, ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 73 B.»

14. La portée de la dérogation contenue à l'article 73 D du traité fait l'objet d'une déclaration des représentants des gouvernements des États membres<sup>6</sup>, rédigée comme suit:

«La conférence affirme que le droit des États membres d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale visées à l'article 73 D, paragraphe 1, point a), du traité instituant la Communauté européenne porte uniquement sur les dispositions qui existent à la fin de 1993. Toutefois, la présente déclaration n'est applicable qu'aux mouvements de capitaux et aux paiements entre les États membres.»

6 — Traité sur l'Union européenne — Déclaration relative à l'article 73 D du traité instituant la Communauté européenne, annexée à l'acte final du traité sur l'Union européenne (JO 1992, C 191, p. 99).

15. Le Gerechtshof te's-Hertogenbosh ayant visé les articles 57, paragraphe 1, CE et 58, paragraphe 3, CE dans ses questions préjudicielles et cette nouvelle numérotation des articles n'étant applicable qu'à compter du 1<sup>er</sup> mai 1999, date de l'entrée en vigueur du traité d'Amsterdam, nous comprendrons celles-ci comme portant sur les dispositions identiques des articles 73 C, paragraphe 1, et 73 D, paragraphe 3, du traité.

#### B — *Le droit national*

16. Les dispositions applicables en l'espèce sont contenues dans la loi de 1956 sur les successions (Successiewet 1956)<sup>7</sup>. Selon l'article 1<sup>er</sup> de la SW, les impôts dus au titre de la succession sont calculés sur la valeur de tout ce qui est recueilli en vertu du droit successoral néerlandais du fait du décès d'une personne ayant sa résidence aux Pays-Bas au moment de son décès.

17. L'article 3, paragraphe 1, de la SW dispose:

«Un Néerlandais, qui a habité dans le Royaume et qui est décédé ou qui a fait une donation dans les dix années après qu'il

7 — Stbl. 1956, p. 362, ci-après la «SW».

a quitté le domicile qu'il avait dans le Royaume, est réputé avoir habité dans le Royaume au moment de son décès ou de la donation.»

18. En outre, ainsi que cela ressort implicitement des indications fournies par la juridiction de renvoi et comme l'exposent précisément le gouvernement néerlandais ainsi que la Commission des Communautés européennes, d'une part, le Royaume des Pays-Bas a conclu avec plusieurs États des conventions bilatérales destinées à prévenir une double imposition en matière successorale, et en particulier la convention de 1951 avec la Confédération suisse<sup>8</sup>. Cette convention contient dans le protocole qui lui est annexé la déclaration selon laquelle «l'État dont le défunt possédait la nationalité au moment de son décès pourra lever l'impôt sur les successions comme si le défunt avait eu son domicile à ce moment aussi dans cet État, à condition que le défunt y ait eu effectivement un domicile au cours des dix ans antérieurs au décès et qu'il en ait possédé la nationalité au moment où il y a renoncé à son domicile; dans ce cas, la partie de l'impôt que cet État n'aurait pas levée si le défunt n'avait pas possédé la nationalité dudit État au moment de sa renonciation à son domicile ou au moment de son décès sera diminuée de l'impôt dû dans l'autre État en raison du domicile».

19. D'autre part, lorsque la situation en cause n'est pas couverte par une convention bilatérale, ce sont les dispositions de l'arrêté de 1989 prévenant la double imposition (Besluit ter voorkoming dubbele belasting 1989) qui trouvent à s'appliquer. En vertu de l'article 13 de cet arrêté, les droits de succession dus au Royaume des Pays-Bas sont diminués des droits de succession étrangers. Cela implique que, si les droits de succession étrangers sont supérieurs aux droits néerlandais, ces derniers sont réduits à zéro. Dans le cas contraire, la part due au Royaume des Pays-Bas se limite à la différence entre les droits de succession dus dans cet État membre et ceux acquittés par les héritiers à l'étranger.

## II — Les questions préjudicielles

20. La juridiction de renvoi part de la prémisse selon laquelle, ainsi qu'il résulte de la référence aux «[s]uccessions et legs» à la rubrique XI de la nomenclature contenue à l'annexe I de la directive 88/361, il y a bien, en l'espèce, un mouvement de capitaux entre un pays tiers et un État membre dans l'affaire au principal.

21. Elle indique cependant éprouver des doutes quant au point de savoir si une réglementation telle que l'article 3 de la SW peut être couverte par l'exception

8 — Convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur les successions, signée à La Haye le 12 novembre 1951, et son protocole (Trb. 1951, 149, et 1952, 34)

prévue à l'article 73 C, paragraphe 1, du traité, compte tenu, en particulier, du fait que cette dernière disposition ne vise pas les successions. Elle rappelle que, selon l'arrêt du 14 décembre 1995, *Sanz de Lera e.a.*<sup>9</sup>, les États membres ne sont pas autorisés à étendre son champ d'application.

22. Elle fait valoir, ensuite, que l'article 3 de la SW pourrait relever de l'article 73 D, paragraphe 1, du traité, mais que, selon le paragraphe 3 de cette disposition, celle-ci ne peut couvrir ni une discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux.

23. La juridiction de renvoi expose, à cet égard, avoir jugé dans une décision rendue le 12 décembre 2002 que la fiction de domicile prévue à l'article 3 de la SW entrave la libre circulation des capitaux ou la rend moins attractive. Ainsi, cette fiction entraverait la «sortie» dans la mesure où, en cas de départ de la «masse» vers un autre État membre, ladite fiction induirait un désavantage en cas de dévolution du patrimoine aux héritiers dans un délai de dix années après l'émigration. Ainsi, le Royaume des Pays-Bas percevrait des droits dans ledit délai de dix années qui suit l'émigration de ressortissants néerlandais lorsque les droits de succession ou de donation sont inférieurs à l'étranger, alors qu'il n'accorderait aucune restitution ni imputation pour le surplus de droits de

successions perçus à l'étranger. L'article 3 de la SW constituerait ainsi une entrave déguisée aux successions transfrontières et serait contraire au droit communautaire.

24. La juridiction de renvoi indique avoir jugé aussi, dans cette même décision, que l'article 3 de la SW constitue également une discrimination arbitraire, en ce qu'il fait une distinction entre les ressortissants néerlandais et ceux des autres États membres. En effet, les premiers ne pourraient échapper à l'application de ladite disposition qu'en renonçant à leur nationalité. En outre, cette disposition ne pourrait pas être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général, parce qu'elle aurait pour seule raison d'être d'empêcher que le Royaume des Pays-Bas perde des droits de succession en raison du départ de ses ressortissants.

25. La juridiction de renvoi précise que, selon la jurisprudence de la Cour, sont interdites les mesures susceptibles de faire supporter à une personne quittant son État membre une charge plus lourde que celle pesant sur les personnes qui y restent. Cette interdiction des entraves à la sortie au moyen de taxes aurait été reconnue pour chaque liberté de circulation et, en ce qui concerne la libre circulation des capitaux, dans l'arrêt du 6 juin 2000, *Verkooijen*<sup>10</sup>.

9 — C-163/94, C-165/94 et C-250/94, Rec. p. I-4821, point 44.

10 — C-35/98, Rec. p. I-4071.

26. Elle s'interroge, en outre, sur les conséquences qu'il conviendrait de tirer du fait que la défunte avait la qualité de citoyenne de l'Union européenne et que le traité interdit toute discrimination fondée sur la nationalité. Or, en l'espèce, il y aurait une telle discrimination, parce que la succession d'un ressortissant néerlandais serait toujours imposée plus lourdement que celle d'un ressortissant d'un autre État membre.

2) L'article 3, paragraphe 1, de la SW est-il un moyen interdit de discrimination arbitraire ou une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux, visés à l'article 58, paragraphe 3, CE, s'il s'applique à un mouvement de capitaux entre un État membre et un pays tiers, compte tenu également de la déclaration relative à l'article 58 (ex-article 73 D) du traité instituant la Communauté européenne adoptée lors de la signature de l'acte final et des déclarations des conférences intergouvernementales sur l'Union européenne du 7 février 1992?»

27. Enfin, la juridiction de renvoi se demande si la déclaration relative à l'article 73 D du traité, en particulier la phrase selon laquelle ladite déclaration n'est applicable qu'aux mouvements de capitaux et aux paiements entre les États membres, implique que la législation applicable aux mouvements de capitaux entre les États membres et les pays tiers n'est en aucun cas couverte par l'article 73 D, paragraphe 1, du traité ou bien que cette disposition couvre toujours la législation applicable à ces mouvements de capitaux, sans être limitée à celle existant à la fin de l'année 1993.

### III — Analyse

#### A — *Sur l'objet du renvoi préjudiciel*

28. Au vu de ces considérations, le Gerechtshof te's-Hertogenbosch a décidé de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

29. Il convient de relever que le Gerechtshof te's-Hertogenbosch ne soumet à la Cour aucune question relative à l'interprétation de l'article 73 B du traité, visant à lui permettre d'apprécier si la réglementation litigieuse constitue ou non une restriction à la libre circulation des capitaux au sens de cette disposition. Ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, il considère que ce point est acquis, puisqu'il a rendu une décision en ce sens le 12 décembre 2002<sup>11</sup>.

«1) L'article 3, paragraphe 1, de la SW est-il une restriction autorisée au sens de l'article 57, paragraphe 1, CE?

11 — Dans ses observations écrites, le gouvernement néerlandais indique que le Staatssecretaris van Financiën a formé un pourvoi à l'encontre de cette décision devant le Hoge Raad der Nederlanden et qu'il a suggéré à cette juridiction de procéder si besoin à un renvoi préjudiciel (point 33 des observations écrites).

30. Si, conformément à une jurisprudence constante, c'est au juge national qu'il appartient d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire qu'il doit trancher, tant la nécessité d'une question préjudicielle que la pertinence des questions qu'il soumet à la Cour, il n'en demeure pas moins que celle-ci a pour mission d'interpréter toutes les dispositions du droit communautaire qui lui apparaissent nécessaires à la solution du litige au principal<sup>12</sup>.

31. En l'espèce, l'examen des questions posées par la juridiction de renvoi, visant à savoir si la disposition nationale litigieuse pourrait être justifiée au regard des dispositions contenues dans les articles 73 C, paragraphe 1, et 73 D du traité, nécessite de déterminer au préalable si elle constitue une restriction à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 73 B, paragraphe 1, du traité<sup>13</sup>. Nous commencerons donc par examiner cette question.

*B — Sur l'application de l'article 73 B, paragraphe 1, du traité*

32. Dans la présente affaire, la juridiction de renvoi se trouve confrontée à la disposition

de la réglementation fiscale néerlandaise, en vertu de laquelle le ressortissant de cet État membre qui quitte le domicile qu'il avait dans cet État pour aller s'établir dans un autre État membre ou dans un État tiers et qui décède moins de dix ans après avoir quitté ce domicile est, pour l'imposition de sa succession, réputé avoir gardé celui-ci aux Pays-Bas.

33. Il ressort également de la décision de renvoi que les droits de succession dus en vertu de la réglementation néerlandaise sont calculés sur la base de la valeur de tout ce qui est recueilli par les héritiers, à savoir les biens immobiliers, indépendamment de leur situation, ainsi que les biens meubles, les placements financiers et les comptes bancaires<sup>14</sup>. Enfin, il paraît acquis, au vu de l'ensemble des éléments du dossier, que, tant en vertu de conventions bilatérales comme la convention passée par le Royaume des Pays-Bas avec la Confédération suisse que de la réglementation de cet État membre visant à prévenir la double imposition, les droits de succession acquittés par les héritiers à l'étranger sont déduits des droits dus aux Pays-Bas.

34. Comme l'indiquent le gouvernement néerlandais et la Commission dans leurs

12 — Arrêts du 18 mars 1993, Viessmann (C-280/91, Rec. p. I-971, point 17), et du 8 février 2001, Lange (C-350/99, Rec. p. I-1061, points 20 à 25).

13 — Voir, pour des applications comparables, arrêts du 6 mai 2003, Libertel (C-104/01, Rec. p. I-3793, point 22), et du 1<sup>er</sup> mars 2005, Owusu (C-281/02, non encore publié au Recueil, point 23).

14 — La succession comprend en l'espèce des biens immeubles situés aux Pays-Bas, en Belgique et en Suisse, des placements cotés dans des États membres et des États tiers et des soldes créditeurs de comptes bancaires ouverts dans des agences aux Pays-Bas et en Belgique.

observations écrites<sup>15</sup>, l'application de la fiction de domicile contenue à l'article 3 de la SW, en combinaison avec ces dispositions, a pour effet que la succession d'un ressortissant néerlandais qui a transféré son domicile dans un autre État n'est pas imposée plus lourdement aux Pays-Bas que s'il était resté domicilié dans cet État membre.

35. Une telle réglementation a cependant pour effet de priver ce ressortissant néerlandais, pendant dix ans à compter du transfert de son domicile dans un autre État, de la possibilité de bénéficier d'une imposition totale de sa succession éventuellement plus favorable, en application de la législation en vigueur dans son nouvel État de résidence et dans les États qui imposent les biens situés sur leur territoire. Ainsi, en l'espèce, la réglementation litigieuse a pour conséquence que les quatre héritiers de la défunte se voient réclamer par l'administration néerlandaise la somme de 79 624 NLG, après déduction des droits de succession dont ils sont redevables en Suisse.

36. L'imposition des successions peut être considérée comme faisant partie du domaine de la fiscalité directe, qui demeure de la compétence des États membres. Il s'agit, en effet, d'une imposition qui, d'une manière générale, est perçue directement auprès du contribuable, en prenant en compte sa

situation personnelle en ce qui concerne son lien de parenté avec le défunt. En tout état de cause, même si elle devait être analysée comme un impôt indirect au sens de l'article 99 du traité CE<sup>16</sup>, il convient de relever qu'elle n'a pas fait l'objet de mesures d'harmonisation en application de cette disposition. Il revient donc aux États membres de fixer les conditions ainsi que les taux de cette imposition et de prendre les dispositions nécessaires, au besoin au moyen de négociations entre eux, afin d'éviter la double imposition de leurs ressortissants. Il est, cependant, de jurisprudence constante que les États membres doivent exercer leur compétence dans le domaine de la fiscalité directe, y compris lorsqu'ils passent des conventions visant à prévenir la double imposition, dans le respect du droit communautaire et, en particulier, des libertés de circulation qui participent à la réalisation du marché intérieur<sup>17</sup>.

37. Dans la présente affaire, nous savons que la défunte était domiciliée en Suisse. En outre, elle est décédée le 22 novembre 1997, c'est-à-dire antérieurement à la date de conclusion et, a fortiori, d'entrée en vigueur de l'accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et

16 — Devenu article 93 CE.

17 — Voir, notamment, arrêts du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225, point 21), et Verkooijen, précité (point 32 ainsi que jurisprudence citée). Voir, en ce qui concerne l'obligation pour les États membres de respecter le droit communautaire lorsqu'ils passent des conventions destinées à éviter la double imposition, arrêt du 12 décembre 2002, De Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819, point 94).

15 — Observations écrites du gouvernement néerlandais, point 29, et observations écrites de la Commission, point 21.

la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes<sup>18</sup>.

38. Par conséquent, même à supposer que cet accord confère aux ressortissants des États signataires des droits qu'ils peuvent faire valoir devant leur juge national, force est de constater qu'il ne trouve pas à s'appliquer en l'espèce, de sorte que la seule liberté de circulation dont les héritiers de M<sup>me</sup> Van Hilten sont en droit de se prévaloir comme couvrant les relations entre les États membres et les pays tiers se trouve être la liberté de circulation des capitaux<sup>19</sup>.

39. C'est donc très logiquement que le Gerechtshof te's-Hertogenbosch vise uniquement dans son renvoi préjudiciel les dispositions du traité relatives à cette liberté.

40. Il s'agit donc de savoir si une telle réglementation constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, au sens de l'article 73 B, paragraphe 1, du traité. En d'autres termes, nous devons déterminer si cet article 73 B, paragraphe 1, du traité doit

être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation d'un État membre en vertu de laquelle la succession d'un ressortissant de cet État qui a transféré à l'étranger le domicile qu'il avait dans celui-ci depuis moins de dix ans au moment du décès est imposée comme si ce ressortissant était resté domicilié dans cet État membre.

41. Comme les gouvernements néerlandais et allemand ainsi que la Commission, nous pensons que l'article 73 B, paragraphe 1, du traité ne s'oppose pas à une telle réglementation.

42. Pour justifier notre position, nous commencerons par préciser la nature du mouvement de capitaux sur lequel porte la réglementation litigieuse, puis nous indiquerons les raisons pour lesquelles, selon nous, elle ne comporte pas de restriction à ce mouvement.

1. Sur le mouvement de capitaux en cause

18 — JO 2002, L 114, p. 6. Cet accord a été conclu le 21 juin 1999, puis est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2002. Il vise à réaliser la libre circulation des personnes entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, en s'appuyant sur les dispositions en application dans la Communauté européenne.

19 — Il convient, à cet égard, de rappeler ici que les dispositions de l'article 73 B, paragraphe 1, du traité sont revêtues d'effet direct, y compris en ce qu'elles concernent les relations avec les pays tiers (arrêt *Sanz de Lera e.a.*, précité, point 48).

43. L'article 73 B, paragraphe 1, du traité prohibe les restrictions aux mouvements de capitaux entre États membres et entre États membres et pays tiers. Il importe donc de déterminer quel est le mouvement de capitaux qui se trouve concerné par la réglementation litigieuse. Cette question

revêt une importance certaine, puisqu'il en dépend le point de savoir dans quelle mesure la réglementation litigieuse relève du champ d'application de l'article 73 B du traité et que, comme nous l'avons indiqué, il n'y a pas de liberté de circulation autre que la liberté de mouvement des capitaux qui a vocation à s'appliquer en l'espèce.

44. La juridiction de renvoi expose qu'il y a bien, en l'espèce, un mouvement de capitaux, puisque les successions sont visées dans la nomenclature contenue à l'annexe I de la directive 88/361. Elle estime également que la réglementation litigieuse est contraire à la liberté de circulation des capitaux, parce qu'elle aurait pour effet d'entraver le départ vers un autre État de la «masse» («de boedel») des biens destinés à constituer la succession<sup>20</sup>, puisque, selon cette juridiction, en cas de dévolution de la succession dans un délai de dix ans après ce transfert, la fiction de domicile contenue dans cette réglementation induirait un désavantage.

45. Nous déduisons de ces considérations que la juridiction de renvoi estime que les mouvements de capitaux auxquels la réglementation litigieuse porte atteinte sont, d'une part, la succession, c'est-à-dire la transmission du patrimoine aux héritiers, et, d'autre part, le transfert de ce patrimoine dans un autre État, qui résulterait, semble-t-il, du transfert par le ressortissant néerlandais de son domicile fiscal à l'étranger.

46. Le gouvernement néerlandais estime qu'il n'y a pas en l'espèce de mouvement de capitaux, parce que, selon cette disposition, le facteur de rattachement au droit néerlandais serait le moment du décès, c'est-à-dire l'ouverture de la succession et la valeur du patrimoine à ce moment-là. Il n'y aurait pas encore eu, à ce stade, de mouvement de capitaux. La directive 88/361 s'appliquerait à tous les actes requis par le règlement effectif de la succession entre les héritiers des biens qui composent celle-ci et le partage éventuel, qui impliqueraient des mouvements de capitaux. Mais, en l'espèce, même en se plaçant au moment où la défunte a quitté les Pays-Bas, il n'y aurait eu aucun acte relevant de la libre circulation des capitaux, son changement de domicile n'ayant eu aucune incidence sur la composition de son patrimoine.

47. La Commission estime, quant à elle, que, dans la mesure où la réglementation litigieuse n'établit aucune distinction en fonction du lieu où se situent les biens qui composent la succession du défunt, il n'y a pas de restriction possible à la liberté de circulation des capitaux. Selon cette institution, cette réglementation relèverait plutôt du champ d'application de la liberté de circulation des personnes, notamment de la liberté d'établissement, si de telles libertés avaient été applicables en l'espèce.

48. Pour notre part, nous croyons que la réglementation litigieuse pourrait relever de l'article 73 B, paragraphe 1, du traité en ce qu'elle régit les impôts sur la succession des ressortissants néerlandais qui ont transféré

20 — Voir décision de renvoi, point 4.7.

leur domicile à l'étranger et dont le décès est intervenu dans un délai de dix ans après ce transfert. En revanche, comme les parties intervenantes susmentionnées, nous ne croyons pas que le transfert de domicile à l'étranger puisse être considéré comme constituant en tant que tel un mouvement de capitaux. Nous fondons cette analyse sur les considérations suivantes.

49. S'il est vrai que la notion de «mouvement de capitaux» n'est pas définie dans le traité, il n'en demeure pas moins que la jurisprudence a fourni un certain nombre d'indications qui permettent d'en cerner les contours. Tout d'abord, dans l'arrêt du 31 janvier 1984, *Luisi et Carbone*<sup>21</sup>, il a été jugé que les mouvements de capitaux sont des opérations financières qui visent essentiellement le placement ou l'investissement du montant en cause. Il s'agit donc, en principe, d'opérations financières et elles se distinguent des paiements courants en ce qu'elles tendent à la constitution d'avoirs. Nous pouvons en déduire que le principe de la libre circulation des capitaux instauré par le droit communautaire vise ainsi à permettre aux ressortissants communautaires de bénéficier des conditions les plus favorables qui peuvent leur être offertes à l'intérieur de la Communauté et dans les États tiers pour investir et placer leurs capitaux.

50. Il est, ensuite, de jurisprudence établie que la nomenclature contenue à l'annexe I

de la directive 88/361 conserve la valeur indicative qui était la sienne pour définir la notion de mouvements de capitaux visée dans cette directive et qu'elle doit ainsi être prise en compte dans le cadre de l'interprétation de l'article 73 B, paragraphe 1, du traité<sup>22</sup>.

51. Lorsque nous examinons les rubriques de cette nomenclature, nous constatons qu'elles recouvrent un certain nombre d'opérations qui viennent naturellement à l'esprit lorsque nous pensons à des mouvements financiers destinés à réaliser des investissements, tels que des acquisitions d'immeubles ainsi que de titres boursiers ou de valeurs monétaires ou des opérations en compte courant auprès d'établissements financiers.

52. Toutefois, ladite nomenclature ne se limite pas à ce type d'opérations et aux seuls transferts financiers y afférents. Comme il est indiqué dans sa partie introductive, elle tend à avoir un contenu très large aux fins de ne pas restreindre «la portée du principe d'une libération complète des mouvements de capitaux». Selon cette partie introductive, elle couvre l'ensemble des opérations nécessaires à la réalisation des mouvements de capitaux, telles que la conclusion et l'exécution de la transaction qui conditionne le transfert financier correspondant. En outre,

21 — 286/82 et 26/83, Rec. p. 377, point 21.

22 — Arrêts du 16 mars 1999, *Trummer et Mayer* (C-222/97, Rec. p. I-1661, point 21); du 11 janvier 2001, *Stefan* (C-464/98, Rec. p. I-173, point 5), et du 5 mars 2002, *Reisch e.a.* (C-515/99, C-519/99 à C-524/99 et C-526/99 à C-540/99, Rec. p. I-2157, point 30).

cette nomenclature vise aussi bien les transactions réalisées entre deux parties que les opérations effectuées par une seule personne pour son propre compte. Elle comprend également les opérations de liquidation ou de cession des avoirs constitués.

53. Ainsi, à la rubrique XI, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», la nomenclature vise notamment les opérations par lesquelles une personne peut transmettre son patrimoine en totalité ou en partie, soit de son vivant, au moyen de prêts, de dons, de donations et de dots, soit après son décès par voies de successions et de legs. La transmission de la propriété d'un bien constitue donc un mouvement de capitaux. Comme la Cour l'a confirmé dans l'arrêt du 11 décembre 2003, Barbier<sup>23</sup>, la transmission d'un patrimoine par voie de succession est un mouvement de capitaux au sens du traité.

54. En outre, nous ne croyons pas que l'argumentation du gouvernement néerlandais, selon laquelle l'article 3 de la SW n'impliquerait pas, à ce stade, de mouvement de capitaux, puisse être retenue. Cette argumentation repose, à notre avis, sur une analyse partielle ou incomplète de cette disposition. En prévoyant le rattachement au droit successoral du Royaume des Pays-Bas des ressortissants néerlandais domiciliés à l'étranger depuis moins de dix ans au moment de leur décès, cette réglementation

a bien aussi pour effet de déterminer le montant de l'impôt sur la succession de ces ressortissants. C'est précisément l'objectif qu'elle poursuit. Ainsi qu'il ressort des observations du gouvernement néerlandais, cette réglementation vise à lutter contre une forme d'évasion fiscale consistant, en prévision de son décès, à transférer son domicile dans un autre État.

55. De plus, sauf erreur de notre part dans l'interprétation de la législation néerlandaise, les droits de succession ne peuvent être réclamés aux héritiers que si ces derniers ne renoncent pas à la succession en cause. Ainsi, selon la présentation du droit national faite par la juridiction de renvoi, les droits de succession sont calculés sur la valeur de *tout ce qui est recueilli*<sup>24</sup> en vertu du droit national. Il paraît donc contestable d'affirmer qu'il n'y a pas eu, en l'espèce, de mouvement de capitaux, alors que, si les requérants au principal contestent devoir les droits qui leur sont réclamés, c'est bien parce qu'ils ont recueilli leur part du patrimoine de la défunte. Il y a donc bien eu une transmission de la propriété du patrimoine de la défunte à ses héritiers.

56. Nous estimons, par conséquent, que la réglementation litigieuse pourrait relever du champ d'application de l'article 73 B, paragraphe 1, du traité en ce qu'elle a pour effet de déterminer les droits de succession des ressortissants néerlandais ayant transféré

23 — C-364/01, Rec. p. I-15013, point 58.

24 — Souligné par nous.

leur domicile à l'étranger et dont le décès est intervenu dans un délai de dix ans après ce transfert.

57. En revanche nous ne croyons pas que le seul transfert de domicile puisse être analysé, lui aussi, comme un mouvement de capitaux ou comme étant accompagné par un mouvement concomitant de capitaux, au sens de l'article 73 B, paragraphe 1, du traité. L'analyse de la juridiction de renvoi, selon laquelle la réglementation litigieuse créerait une entrave à la «sortie» de la masse des biens destinés à composer la succession, lorsqu'un ressortissant néerlandais transfère son domicile à l'étranger, revient à considérer, nous semble-t-il, que le départ de ce ressortissant à l'étranger entraîne un transfert automatique de son patrimoine dans l'État où il a fixé son nouveau domicile. En d'autres termes, le déplacement du propriétaire du patrimoine entraînerait un mouvement concomitant de l'ensemble de ce patrimoine. Nous ne croyons pas que cette analyse puisse être retenue.

58. Les mouvements de capitaux, tels qu'ils sont décrits dans la nomenclature, visent, nous l'avons vu, les investissements effectués sur le territoire national par un non-résident ou ceux effectués à l'étranger par un résident ou les opérations qui leur sont liées. Ils doivent donc s'accompagner d'un mouvement financier. Or, le transfert de domicile d'un État membre vers un autre État ne constitue pas en soi un mouvement financier. Si nous examinons le patrimoine de la défunte tel qu'il se trouvait constitué au

moment du transfert de son domicile hors des Pays-Bas, il comprenait des immeubles situés soit dans cet État membre, soit en Belgique ou en Suisse, des placements en titres cotés aux Pays-Bas, en Allemagne, en Suisse et aux États-Unis ainsi que des comptes bancaires ouverts dans des agences néerlandaises et belges d'institutions bancaires établies dans la Communauté européenne<sup>25</sup>. Il nous semble inexact de dire que ce patrimoine aurait été transféré en Suisse en même temps que la défunte a transféré son domicile dans cet État. La consistance de ce patrimoine, tant en ce qui concerne le lieu de situation des immeubles que la composition de son portefeuille de titres et la localisation de ses comptes dans les différentes institutions bancaires, n'a pas été modifiée du seul fait de son changement de domicile. Il n'y a pas eu non plus, à ce stade, de transmission de la propriété de ce patrimoine. Il s'ensuit que, au moment du transfert par la défunte de son domicile en Belgique puis en Suisse, il n'y a pas eu, du seul fait de ce transfert, de mouvement de capitaux.

59. Par conséquent, le seul mouvement de capitaux qui peut être constaté en l'espèce se limite, à notre avis, à la transmission, par voie de succession, du patrimoine de la défunte à ses héritiers.

60. Enfin, à ce stade de notre analyse, il n'apparaît pas nécessaire de se prononcer sur

25 — Décision de renvoi, point 2.5.

le point de savoir si ce mouvement de capitaux présente effectivement un caractère transfrontalier puisque, comme nous allons le voir à présent, la réglementation litigieuse ne comporte pas de restriction à la liberté de circulation des capitaux.

prérogatives qu'elle leur confère<sup>28</sup>. Il est également constant que, comme les autres libertés de circulation garanties par le traité, la liberté de mouvement des capitaux interdit non seulement les mesures discriminatoires, c'est-à-dire les mesures prises par un État membre qui s'appliquent uniquement aux investisseurs ressortissants d'un autre État membre<sup>29</sup>, mais également celles qui sont de nature à dissuader ses propres ressortissants ou résidents de faire des investissements dans d'autres États membres<sup>30</sup>.

## 2. Sur l'absence de restriction

61. L'article 73 B, paragraphe 1, du traité revêt un contenu très large, puisqu'il vise, rappelons-le, «toutes les restrictions» aux mouvements de capitaux. Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence sont ainsi interdites non seulement les restrictions directes, c'est-à-dire les dispositions nationales qui interdisent l'investissement envisagé<sup>26</sup> ou qui soumettent celui-ci à un régime d'autorisation préalable<sup>27</sup>, mais également les mesures qui sont seulement de nature à dissuader les bénéficiaires de la liberté de circulation ainsi instituée par le traité de faire usage des

62. Dans l'arrêt Barbier, précité, la Cour a fourni des indications permettant de comprendre en quoi une réglementation fiscale nationale en matière d'impôts sur les successions est de nature à constituer une entrave à la liberté de circulation des capitaux. Elle a jugé que, bien que les droits de succession sont acquittés par les héritiers, ils constituent des éléments qui sont pris en compte par tout intéressé dans sa décision de réaliser un investissement.

26 — Voir, à propos d'une mesure nationale lançant un emprunt public et excluant de la possibilité de souscrire à cet emprunt les résidents sur le territoire de l'État membre concerné, arrêt du 26 septembre 2000, *Commission/Belgique* (C-478/98, Rec. p. I-7587, point 19), et, en ce qui concerne des mesures nationales de privatisation interdisant aux ressortissants d'autres États membres d'acquérir dans les sociétés privatisées des actions au-delà d'un montant déterminé, arrêt du 4 juin 2002, *Commission/Portugal* (C-367/98, Rec. p. I-4731, points 40 à 42).

27 — Voir, en ce qui concerne une réglementation nationale soumettant à un régime d'autorisation préalable des investissements directs étrangers, arrêt du 14 mars 2000, *Église de scientologie* (C-54/99, Rec. p. I-1335, point 14), et l'acquisition de biens immobiliers, arrêts du 1<sup>er</sup> juin 1999, *Konle* (C-302/97, Rec. p. I-3099, point 39), et *Reisch e.a.*, précité (point 32).

28 — Voir, à propos d'une mesure nationale réservant le bénéfice d'une bonification d'intérêts d'un prêt souscrit en vue de la construction ou de l'amélioration d'un logement aux seuls emprunteurs qui ont contracté avec un établissement de crédit agréé par l'État membre, arrêt du 14 novembre 1995, *Svensson et Gustavsson* (C-484/93, Rec. p. I-3955, point 10), et d'une réglementation d'un État membre soumettant à un droit de timbre les prêts conclus sans rédaction d'un acte écrit uniquement lorsqu'ils sont contractés en dehors du territoire national, arrêt du 14 octobre 1999, *Sandoz* (C-439/97, Rec. p. I-7041, point 31).

29 — Voir arrêt *Konle*, précité (point 23), à propos de la législation d'un État membre exemptant les seuls ressortissants de cet État de l'obligation d'obtenir une autorisation pour y acquérir un terrain bâti et, dans le même sens, arrêt du 13 juillet 2000, *Albore* (C-423/98, Rec. p. I-5965, point 16). Voir également arrêts précités *Église de scientologie* (point 14) et *Commission/Portugal* (points 40 à 42).

30 — Voir, notamment, arrêts précités *Svensson et Gustavsson* (point 10), *Sandoz* (point 19) et *Commission/Belgique* (point 18).

63. Cette affaire portait sur des dispositions du droit néerlandais qui réservaient un traitement différent, sur le plan des droits de succession ou des impôts y afférents, aux biens immobiliers situés aux Pays-Bas, selon que le défunt résidait ou non dans cet État. Conformément à ces dispositions, lors de l'évaluation de la succession aux fins du calcul de l'assiette de l'impôt, il n'était possible de déduire la valeur des biens immobiliers dont la propriété économique avait été cédée à une autre personne juridique que lorsque le défunt résidait aux Pays-Bas, une telle possibilité étant exclue si le défunt n'avait pas la qualité de résident<sup>31</sup>.

64. La Cour a estimé que ces dispositions constituaient une restriction à la libre circulation des capitaux pour les motifs suivants: d'une part, elles étaient de nature à dissuader l'achat de biens immobiliers situés dans l'État membre concerné de même que l'aliénation de la propriété économique de tels biens à d'autres personnes par un résident d'un autre État membre; d'autre part, elles avaient pour effet de diminuer la valeur de la succession d'un résident d'un État membre autre que celui dans lequel se trouvent ces biens.

65. En l'espèce, il est constant que la réglementation litigieuse, contrairement à la

réglementation en cause dans l'affaire Barbier, précitée, ne prévoit pas, pour les ressortissants néerlandais ayant transféré leur domicile à l'étranger, de conditions d'imposition différentes de celles applicables à ceux qui sont restés aux Pays-Bas en ce qui concerne les biens situés dans cet État. Elle a pour effet, nous l'avons vu, d'imposer l'ensemble des biens composant la succession des ressortissants néerlandais, ayant transféré leur domicile fiscal à l'étranger depuis moins de dix ans au moment de leur décès, comme s'ils avaient gardé leur domicile aux Pays-Bas. Elle ne prévoit pas non plus de conditions d'imposition différentes en fonction du lieu où se trouvent les biens immobiliers du défunt ou du siège des organismes auprès desquels ses capitaux sont investis. Elle est donc différente de celle qui était en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Verkooijen, précité, à laquelle il est fait référence dans la décision de renvoi, selon laquelle l'exonération de l'impôt sur le revenu, auquel se trouvaient soumis les dividendes versés à des personnes physiques, était subordonnée à la condition que ces dividendes soient versés par des sociétés ayant leur siège social dans l'État membre concerné.

66. En l'absence de telles distinctions dans la réglementation litigieuse, nous ne voyons pas, par conséquent, de quelle manière celle-ci pourrait dissuader un ressortissant néerlandais de réaliser des investissements à partir des Pays-Bas dans d'autres États ou aux Pays-Bas à partir d'autres États. Dès lors, une telle réglementation ne comporte pas, selon nous, de restriction à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 73 B, paragraphe 1, du traité.

31 — En 1970, M. Barbier, ressortissant néerlandais, avait quitté son domicile aux Pays-Bas pour s'installer en Belgique. Entre 1970 et 1988, alors qu'il résidait toujours en Belgique, il avait acheté des immeubles aux Pays-Bas. En 1988, il en avait cédé la propriété dite «économique» à des sociétés privées néerlandaises qu'il contrôlait. Pour le calcul des droits de succession, l'administration fiscale a pris en compte la valeur d'ensemble de ces immeubles.

67. Les motifs pour lesquels la juridiction de renvoi a abouti à la conclusion opposée ne nous paraissent pas devoir remettre en cause notre analyse. Le *Gerechtshof te's-Hertogenbosch* a estimé que ladite réglementation était contraire à cette disposition du traité parce que, d'une part, elle constituerait une «entrave à la sortie» de la masse des biens destinés à constituer l'actif de la succession et que, d'autre part, elle aurait un caractère discriminatoire au préjudice des ressortissants néerlandais. Ces motifs ne nous semblent pas pouvoir être suivis.

68. En ce qui concerne, tout d'abord, l'existence d'une «entrave à la sortie», comme nous l'avons vu précédemment, le seul mouvement de capitaux qui se trouve concerné par la réglementation litigieuse est la transmission du patrimoine de la défunte à ses héritiers par voie de succession. Le transfert de domicile ne constitue pas en lui-même un mouvement de capitaux. Par conséquent, si, comme l'indique la juridiction de renvoi, la réglementation litigieuse comportait une «entrave à la sortie» au moment du transfert de domicile, cette entrave ne porterait pas sur la sortie de la masse des biens destinés à composer la succession, mais sur celle de la personne elle-même. Dans un tel cas de figure, comme l'expose la Commission, l'incompatibilité de la réglementation litigieuse avec le droit communautaire ne devrait pas être constatée au regard des règles du traité sur la libre circulation des capitaux, qui sont seules applicables en l'espèce. Elle ne pourrait l'être qu'au regard de la liberté de circulation des

personnes ou, le cas échéant, du droit de séjour dans un autre État membre, conféré par le statut de citoyen de l'Union européenne, conformément à l'article 8 A du traité CE<sup>32</sup>, ce qui aurait supposé, en l'espèce, que M<sup>me</sup> Van Hilten, au moment de son décès, ait été établie non pas en Suisse, mais dans un autre État membre.

69. Toutefois, même à supposer que tel ait été le cas, nous ne croyons pas que la réglementation litigieuse aurait pu être analysée comme une entrave à l'exercice du droit des ressortissants néerlandais d'exercer une activité économique dans un autre État membre, ni du droit d'y séjourner, que leur confère leur statut de citoyen de l'Union.

70. Nous l'avons vu, ce que reprochent les requérants au principal et la juridiction de renvoi à la réglementation litigieuse, c'est, en réalité, de priver les ressortissants néerlandais qui transfèrent leur domicile à l'étranger, s'ils décèdent dans un délai de dix ans après ce transfert, de la possibilité de bénéficier d'une imposition totale de leur succession éventuellement plus favorable, en application de la législation en vigueur dans ce nouvel État de résidence et dans les États qui imposent les biens situés sur leur territoire. Nous savons, en effet, que cette réglementation a pour effet d'appliquer à ces

32 — Devenu, après modification, article 18 CE.

ressortissants le même traitement que s'ils étaient restés aux Pays-Bas<sup>33</sup>.

dans un autre État membre que leur confère leur statut de citoyen de l'Union<sup>35</sup>.

71. La réglementation litigieuse est donc conforme aux exigences actuelles du droit communautaire, telles qu'elles ressortent de la jurisprudence évoquée par la juridiction de renvoi. Selon cette jurisprudence, les États membres ne doivent pas appliquer à leurs ressortissants qui font usage des libertés de circulation conférées par le droit communautaire un traitement moins favorable que celui dont ils bénéficieraient s'ils n'avaient pas fait usage de ces libertés. En matière fiscale, les États membres se voient ainsi interdire d'appliquer aux contribuables qui vont exercer une activité économique dans un autre État membre soit dans le cadre d'un travail salarié, soit à titre indépendant, pour y effectuer des prestations de services ou encore dans le cadre de la liberté d'établissement, un traitement désavantageux par rapport à celui dont ils auraient fait l'objet s'ils avaient exercé leurs activités sur le territoire national<sup>34</sup>. Cette jurisprudence peut être transposée à la situation des ressortissants d'un État membre qui font usage des droits de circulation et de séjour

72. Toutefois, le droit communautaire, dans son état actuel, n'impose pas à l'État membre d'origine d'accorder à ses ressortissants qui font ainsi usage des libertés de circulation et de séjour conférées par le traité un traitement plus avantageux que celui dont ils auraient bénéficié s'ils étaient demeurés sur le territoire national<sup>36</sup>. En l'espèce, le Royaume des Pays-Bas, en assurant au moyen de conventions bilatérales ou de sa propre législation que les droits de succession étrangers sont déduits des droits qui lui sont dus, respecte, selon nous, son obligation de faire en sorte que ses ressortissants qui transfèrent leur domicile dans un autre État membre dans le cadre de l'exercice d'une liberté de circulation ou de leur droit de séjourner dans un autre État membre en leur qualité de citoyen de l'Union ne sont pas défavorisés par rapport à ceux qui sont demeurés sur le territoire national.

73. Conformément à cette jurisprudence, nous ne croyons pas non plus qu'il puisse être reproché à la réglementation néerlandaise de ne pas prévoir le remboursement du surplus de droits de succession qui peut être dû lorsque le montant des droits dus à l'étranger excède celui qui est exigible aux

33 — Nous avons vu que l'application de l'article 3 de la SW, en combinaison avec la convention passée par le Royaume des Pays-Bas avec la Confédération suisse ou bien la réglementation néerlandaise en matière de double imposition, a pour conséquence que le montant de l'impôt dû au Royaume des Pays-Bas sur la succession de ces ressortissants néerlandais est identique à ce qu'il aurait été s'ils avaient gardé leur domicile dans cet État membre.

34 — Voir, pour un exemple récent d'une entrave à la «sortie» en matière fiscale, arrêt du 11 mars 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409, point 45), à propos d'une réglementation nationale soumettant les contribuables voulant transférer leur domicile hors de l'État membre concerné au paiement d'une imposition sur les plus-values non encore réalisées de certaines valeurs mobilières.

35 — Voir, en ce sens, arrêts du 29 avril 2004, Pusa (C-224/02, Rec. p. I-5763, points 18 à 20), et du 15 juillet 2004, Lindfors (C-365/02, non encore publié au Recueil, point 35).

36 — Cette affirmation ne diminue en rien l'obligation faite à l'État d'établissement ou de séjour d'accorder à ces ressortissants les mêmes avantages qu'à leurs propres ressortissants s'ils se trouvent dans la même situation.

Pays-Bas. Si, dans un tel cas de figure, le transfert de domicile peut effectivement présenter un caractère désavantageux, ce désavantage est dû au premier chef à l'absence d'harmonisation des législations nationales en matière d'imposition sur les successions. Compte tenu de cette absence d'harmonisation, le traité ne peut pas garantir à un citoyen de l'Union que le transfert de ses activités ou simplement de son domicile dans un État autre que celui dans lequel il résidait auparavant soit parfaitement neutre en matière d'imposition<sup>37</sup>.

74. Dès lors, le fait que les ressortissants néerlandais ayant transféré leur domicile à l'étranger depuis moins de dix ans au moment de leur décès voient leur succession imposée aux Pays-Bas comme s'ils étaient restés domiciliés dans cet État ne peut pas être considéré comme une entrave à leur exercice des libertés de circulation et de séjour qui leur sont conférées par le traité.

75. En ce qui concerne, ensuite, le caractère discriminatoire de la réglementation litigieuse, il résulterait, selon la juridiction de renvoi, du fait que celle-ci ne s'applique qu'aux ressortissants néerlandais. Ces derniers seraient ainsi désavantagés par rapport aux ressortissants d'autres États membres qui ont également été domiciliés aux Pays-Bas puis ont transféré leur domicile à l'étranger. Il y aurait donc une discrimina-

tion fondée sur la nationalité, contraire à l'article 6 du traité CE<sup>38</sup> et à l'article 8 A du traité, puisque les ressortissants néerlandais seraient des citoyens de l'Union, comme les ressortissants des autres États membres, et ce statut aurait vocation à être leur statut fondamental. Selon la juridiction de renvoi, la jurisprudence relative à la notion de discrimination dégagée dans le cadre des articles 6 et 8 A du traité devrait être transposée dans le cadre de l'application de l'article 73 B du traité, qui constitue une expression particulière du principe de non-discrimination.

76. Comme les gouvernements néerlandais et allemand ainsi que la Commission, nous ne croyons pas que cette thèse puisse être retenue. Nous l'avons vu, la fiscalité directe continue de relever de la compétence des États membres. Ces derniers gardent ainsi le pouvoir de définir les critères de répartition entre eux de leur pouvoir de taxation aux fins d'éliminer les doubles impositions<sup>39</sup>, à condition de respecter le droit communautaire. Il a été jugé que, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation de la compétence des États membres aux fins d'éliminer entre eux la double imposition, le critère de la nationalité peut être admis comme critère de rattachement fiscal sans revêtir pour cela un caractère discriminatoire<sup>40</sup>. Cette jurisprudence a vocation à s'appliquer dans le cadre particulier de l'imposition des successions, qui relève également de la compétence des États

37 — Voir, en ce sens, arrêts du 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, Rec. p. I-2793, point 47), et Lindfors, précité (point 34).

38 — Devenu, après modification, article 12 CE.

39 — Arrêt Gilly, précité (point 30).

40 — Idem.

membres en matière de fiscalité directe et qui n'a pas fait l'objet de mesures d'unification ou d'harmonisation aux fins d'éliminer la double imposition.

77. Au vu de ces éléments, le Royaume des Pays-Bas est donc en droit de prévoir les règles applicables à ses propres ressortissants en ce qui concerne l'imposition de leur succession, y compris lorsque ces ressortissants quittent le territoire national, à condition toutefois d'exercer ce droit dans le respect du droit communautaire, c'est-à-dire, comme nous l'avons vu précédemment, de ne pas porter atteinte aux dispositions du traité relatives aux libertés de circulation et de séjour sur le territoire des autres États membres.

78. Nous ne croyons pas que la citoyenneté de l'Union et l'interprétation qui a été faite par la Cour des droits conférés par celle-ci soient de nature à remettre en cause cette compétence d'un État membre et les limites qui y sont ainsi fixées. Certes, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, le statut de citoyen de l'Union a vocation à être le statut fondamental des ressortissants des États membres et il renforce l'interdiction des discriminations, puisqu'il permet à ces ressortissants qui se trouvent dans la même situation d'obtenir dans le domaine d'application *ratione materiae* du traité, indépendamment de leur nationalité et sans pré-

judice des exceptions expressément prévues à cet égard, le même traitement juridique <sup>41</sup>.

79. Toutefois, ce statut ne se substitue pas à la nationalité des États membres. La possession de celle-ci étant une condition sine qua non de la qualité de citoyen de l'Union, cette qualité commune à tous les ressortissants de l'Union ne fait pas disparaître le lien de rattachement particulier de chacun d'eux avec l'État membre dont il a la nationalité. Par ailleurs, cette qualité de citoyen de l'Union ne peut conférer que les droits qui lui sont attachés, tels qu'ils sont énumérés par le traité. En l'état du droit communautaire, le statut de citoyen de l'Union impose aux États membres, à l'égard de leurs propres ressortissants, les mêmes limites en matière de fiscalité directe que celles qui résultent des libertés de circulation contenues dans le traité. Ce statut leur impose ainsi de ne pas appliquer à leurs ressortissants qui font usage des libertés de circulation et de séjour qui leur sont conférées par l'article 8 A du traité un traitement plus défavorable que celui dont ils auraient fait l'objet s'ils n'avaient pas fait usage de ces libertés.

80. Comme nous l'avons vu précédemment, le statut de citoyen de l'Union ne conduirait pas à reconnaître à des ressortissants néerlandais qui auraient transféré leur domicile

41 — Voir, notamment, arrêts du 20 septembre 2001, Grzelczyk (C-184/99, Rec. p. I-6193, point 31); du 11 juillet 2002, D'Hoop (C-224/98, Rec. p. I-6191, point 28); du 2 octobre 2003, García Avello (C-148/02, Rec. p. I-11613, points 22 et 23), et Pusa, précité (point 16).

dans un autre État membre le droit de voir leur succession imposée uniquement en application de la loi éventuellement plus favorable de leur nouvel État de résidence.

81. Il s'ensuit que la citoyenneté de l'Union ne remet pas en cause le pouvoir du Royaume des Pays-Bas de fixer les critères de rattachement à sa législation nationale en matière d'imposition sur les successions. La circonstance que la réglementation litigieuse ne s'applique qu'aux ressortissants néerlandais ayant été domiciliés aux Pays-Bas et non aux ressortissants d'autres États membres qui ont également été domiciliés aux Pays-Bas ne constitue donc pas une discrimination fondée sur la nationalité, au sens de l'article 6 du traité.

82. Enfin, il a également été admis que, dans le cadre de l'exercice de leur souveraineté dans le domaine fiscal, il n'était pas déraisonnable pour les États membres de s'inspirer de la pratique internationale et du modèle de convention élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)<sup>42</sup>. Nous relevons que la réglementation néerlandaise correspond au système décrit dans les commentaires sur les articles du modèle de convention de double imposition concernant les succes-

sions et les donations, de 1982, rédigés par le comité des affaires fiscales de l'OCDE<sup>43</sup>.

83. Au vu de ces considérations, nous proposerons de répondre à la juridiction de renvoi que l'article 73 B, paragraphe 1, du traité doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la réglementation d'un État membre en vertu de laquelle la succession d'un ressortissant de cet État qui a transféré à l'étranger le domicile qu'il avait dans celui-ci depuis moins de dix ans au moment du décès est imposée comme si ce ressortissant était resté domicilié dans ledit État.

84. Dans la mesure où la réglementation litigieuse ne constitue pas, à notre avis, une restriction aux mouvements de capitaux, il n'y a pas lieu de s'interroger sur le point de savoir si elle peut être justifiée en application des dispositions des articles 73 C et 73 D du traité. Ces questions ne sont pas utiles pour la solution du litige au principal. Nous pensons qu'il n'est donc pas nécessaire d'examiner les questions préjudicielles posées par la juridiction de renvoi.

43 — Il ressort de ces commentaires que le système selon lequel des États, afin d'éviter que certains de leurs ressortissants, en prévision de leur décès, transfèrent leur domicile dans un autre État dans le seul but d'étudier les droits de succession de leur État d'origine, prévoient l'imposition de l'ensemble de la succession de leurs nationaux, même s'ils sont domiciliés à l'étranger, apparaît justifié afin de prévenir l'évasion fiscale. Il est cependant nécessaire de prévoir un délai maximal de dix ans entre le transfert de domicile à l'étranger et le décès. En outre, dans un tel cas de figure, l'État qui prélève des droits au titre de la nationalité doit accorder sur les droits qu'il calcule un dégrèvement des droits prélevés dans l'État où le défunt avait fixé sa résidence et dans les États qui imposent les biens se trouvant sur leur territoire (*Modèle de convention de double imposition concernant les successions et les donations*, OCDE, Paris, 1983, commentaires des articles 4, 7, 9 A et 9 B).

42 — Arrêt Gilly, précité (point 31).

#### **IV — Conclusion**

85. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions posées par le *Gerechtshof te's-Hertogenbosch*:

«L'article 73 B, paragraphe 1, du traité CE (devenu article 56, paragraphe 1, CE) doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à la réglementation d'un État membre en vertu de laquelle la succession d'un ressortissant de cet État qui a transféré à l'étranger le domicile qu'il avait dans celui-ci depuis moins de dix ans au moment de son décès est imposée comme si ce ressortissant était resté domicilié dans ledit État.»