

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. JEAN MISCHO

présentées le 12 décembre 2002¹

1. Le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Pays-Bas) a posé à la Cour cinq questions préjudicielles relatives à l'imposition de la succession d'un de cujus non-résident.

l'article 67 du traité CEE (devenu article 67 du traité CE, abrogé par le traité d'Amsterdam), tel que mis en œuvre par la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité³.

I — Le cadre juridique

3. Il est également fait état des articles 6 et 8 A du traité CE (devenus, après modification, articles 12 CE et 18 CE).

A — *Le droit communautaire*

2. Les faits en l'espèce se sont déroulés avant l'entrée en vigueur du traité de Maastricht. Les dispositions communautaires applicables relèvent donc du traité CEE. Plus particulièrement, s'agissant de la libre circulation des personnes, sont invoqués les 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) et la directive 90/364/CEE du Conseil, du 28 juin 1990, relative au droit de séjour². S'agissant de la libre circulation des capitaux, est pertinent

B — *La législation nationale*

4. Les éléments suivants ressortent du dossier.

5. En droit néerlandais, toute succession fait l'objet d'un impôt. L'article 1^{er}, paragraphe 1, de la Successiewet 1956 (loi sur les successions de 1956⁴) fait une distinc-

1 — Langue originale: le français.

2 — JO L 180, p. 26.

3 — JO L 178, p. 5.

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

tion selon que le défunt résidait aux Pays-Bas ou à l'étranger:

- 1) S'il résidait aux Pays-Bas, les biens qu'il laisse font l'objet de droits de succession sur la valeur de l'ensemble des biens transmis.
- 2) S'il ne résidait pas aux Pays-Bas, un droit de mutation sur la valeur des «possessions intérieures» est perçu (ce qui, pour autant qu'il importe en l'espèce, comprend les biens immobiliers sis aux Pays-Bas), éventuellement après déduction des dettes.

6. Toutefois, en vertu de l'article 13 de la Wet op de vermogensbelasting 1964 (loi relative à l'impôt sur le patrimoine de 1964⁵), tel qu'interprété par les juridictions néerlandaises, lors de l'évaluation de la succession d'un défunt non-résident, il n'est pas possible de déduire, aux fins du calcul de l'assiette de l'impôt, les dettes autres que celles garanties par une hypothèque sur un bien immobilier sis aux Pays-Bas. Plus particulièrement, cette disposition s'applique lorsque le défunt avait cédé, avant son décès, l'intérêt économique afférent à ce bien, par une convention d'achat/vente, à une autre personne juridique. Contrairement à l'héritier d'un défunt résident, celui d'un défunt non-résident doit déclarer la pleine valeur de ce bien immobilier non-obstant le fait qu'un tiers est le titulaire de sa propriété économique.

5 — Stbl. 1964, p. 520, ci-après la «WB de 1964».

II — Faits et procédure

7. M. Barbier, ressortissant néerlandais né en 1941, est décédé le 24 août 1993 en Belgique, son dernier lieu de résidence. Ses héritiers sont son épouse et son fils unique (ci-après, conjointement, les «héritiers»).

8. M. Barbier avait acquis au cours de la période allant de 1970 à 1988, lorsqu'il résidait en Belgique, certains biens immobiliers sis aux Pays-Bas dont il percevait des loyers. La majorité de ces biens immobiliers était affectée à des fins commerciales en tant que magasins, entrepôts ou débits de boissons.

9. En 1988, M. Barbier avait passé une série d'opérations de vente par lesquelles il avait cédé la majorité de ses biens immobiliers à des sociétés privées néerlandaises qu'il contrôlait.

10. Lors de l'aliénation des immeubles sis aux Pays-Bas, la transcription dans les registres ad hoc avait été évitée en n'aliénant que la propriété dite «économique» des immeubles, ce qui avait permis d'échapper aux droits d'enregistrement de 6 %. M. Barbier avait assumé l'obligation de délivrer les biens vendus (c'est-à-dire, le droit réel) et, par anticipation de cette délivrance, il renonçait à tout droit en la matière. Cette obligation ne faisait toutefois pas l'objet d'une hypothèque.

11. Après le décès de M. Barbier, son notaire a déclaré, aux fins du droit de mutation, la valeur de trois autres immeubles détenus en pleine propriété, diminuée des dettes hypothécaires contractées en vue de leur acquisition. La valeur des biens immobiliers dont la propriété économique avait été cédée aux sociétés privées n'était pas incluse dans cette déclaration.

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 de cujus 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)?

12. Toutefois, le chef de l'unité Particulieren/Ondernemingen buitenland du Rijksbelastingdienst (ci-après le «contrôleur») a ajouté à la succession déclarée la valeur de l'ensemble des immeubles dont M. Barbier détenait la propriété juridique. Ce faisant, il n'a pris en compte aucune déduction correspondant à l'obligation de délivrance.

3) La question de savoir si, à l'époque où il a acquis ce bien immobilier, le de cujus n'habitait plus dans l'État de situation a-t-elle une incidence sur la réponse à la deuxième question?

13. Les héritiers ont interjeté appel de la décision du contrôleur devant le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, en demandant que l'impôt soit ramené à zéro en raison du fait que le contrôleur avait refusé la déduction correspondant à l'obligation de délivrance. Le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch a posé à la Cour les cinq questions préjudicielles suivantes:

4) La répartition du capital du de cujus 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?

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

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 visé au point 2.4?»

III — Analyse

avait, dès lors, acheté depuis la Belgique des biens immobiliers situés aux Pays-Bas.

A — *Quant à la première question*

14. La juridiction de renvoi observe que diverses questions de droit communautaire se posent à elle. À supposer que l'existence ou non d'une activité économique transfrontalière ait encore une incidence, compte tenu de l'adoption de la directive sur le droit de séjour⁶ et des dispositions du traité de Maastricht relatives à la citoyenneté européenne, il se poserait la question de déterminer laquelle des libertés fondamentales serait affectée en l'espèce.

15. À cet égard, selon la juridiction de renvoi, on ne saurait dire que la libre circulation des personnes serait en cause, puisque ni le de cuius ni ses héritiers n'étaient entravés dans leur choix personnel de résidence ou d'établissement. En effet, ils habitaient déjà en Belgique lorsque le de cuius avait acheté le premier des immeubles.

16. En revanche, le Gerechtshof estime être en présence d'une circulation transfrontalière de capitaux à partir de 1970, date du déménagement du de cuius des Pays-Bas vers la Belgique. En effet, celui-ci

17. Le gouvernement néerlandais affirme, toutefois, que la première question est dénuée de pertinence. Il rappelle, à cet égard, que l'article 18 CE n'est pas applicable *ratione temporis* et que la directive 90/364 vise, entre autres, à harmoniser les dispositions nationales relatives au séjour des ressortissants des États membres dans un État membre autre que le leur. Or, en l'espèce, les dispositions de la SW de 1956 en cause au principal n'ont aucun rapport avec les conditions d'accès et de séjour sur le territoire d'un autre État membre et n'ont aucunement restreint ou entravé le droit de la famille Barbier de s'établir ailleurs qu'aux Pays-Bas.

18. Quant aux dispositions relatives à la libre circulation des capitaux, elles ne seraient pas applicables non plus. En effet, il n'y aurait pas, en l'espèce, d'activité économique transfrontalière qui serait entravée par le droit fiscal néerlandais. Ainsi, l'achat des biens immobiliers aux Pays-Bas par le de cuius qui résidait en Belgique n'aurait fait l'objet d'aucune entrave et il en irait de même du transfert de la propriété économique, aux fins duquel le de cuius aurait été traité de la même façon qu'un résident des Pays-Bas.

19. En revanche, l'acquisition d'immeubles par voie de succession ne constituerait pas une activité économique. Il en irait de même de l'investissement dans des propriétés

6 — Il est à supposer que la juridiction de renvoi vise la directive 90/364/.

exclusivement juridiques, sans détention de la propriété économique. À cet égard, le gouvernement néerlandais souligne que le de cuius aurait opté pour les opérations décrites ci-dessus pour des motifs fiscaux. Aucune protection du traité ne serait, dès lors, nécessaire.

20. Les requérants au principal font valoir, au contraire, que tant la libre circulation des personnes que celle des capitaux sont affectées en l'espèce. À cet égard, ils se réfèrent en particulier aux arrêts Baars⁷ et Verkooijen⁸. Selon eux, la Cour a implicitement considéré dans l'affaire Baars, précitée, qu'il n'existe pas de condition d'activité économique transfrontalière, ou qu'une telle activité existe dès lors que, comme en l'espèce, il s'agit de placements transfrontaliers dans des biens immobiliers par l'intermédiaire d'une société, placements qui génèrent des revenus d'intérêts transfrontaliers (comparables, sur le fond, aux dividendes transfrontaliers en cause dans l'affaire Verkooijen, précitée).

21. Que faut-il penser de ces divers arguments?

22. Je partage l'analyse du gouvernement néerlandais quant à la non-applicabilité *ratione temporis* de l'article 8A du traité. En effet, comme le rappelle ce gouvernement, il

convient d'apprécier la situation au regard du droit communautaire en vigueur à l'époque des faits de l'espèce. Or, le traité de Maastricht n'était pas encore entré en vigueur à la date du décès de M. Barbier.

23. Quant à la directive 90/364, j'estime qu'elle est également dénuée de pertinence même si ce n'est pas pour les mêmes raisons que celles avancées par le gouvernement néerlandais. Cette directive, fondée sur l'article 235 du traité CE (devenu article 308 CE), impose, en effet, aux États membres d'accorder, à certaines conditions, un droit de séjour aux ressortissants des autres États membres qui ne bénéficient pas de ce droit «en vertu d'autres dispositions du droit communautaire». Cette dernière expression vise essentiellement les dispositions relatives à la libre circulation des travailleurs et celles relatives à la liberté d'établissement.

24. On ne peut pas exclure que le droit de séjour de M. Barbier ait été, en réalité, fondé sur cette directive et qu'il en soit de même en ce qui concerne ses héritiers, mais, pour autant que nous le sachions, ces droits de séjour en Belgique n'ont jamais été contestés.

25. Le problème qui se pose dans la présente affaire est différent. Il s'agit de savoir si les héritiers de M. Barbier peuvent déduire des dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement et de celles relati-

⁷ — Arrêt du 13 avril 2000 (C-251/98, Rec. p. I-2787).

⁸ — Arrêt du 6 juin 2000 (C-35/98, Rec. p. I-4071).

ves à la libre circulation des capitaux, et opposer aux autorités néerlandaises, le droit de ne pas subir un droit de mutation différent de l'impôt sur les successions qu'ils subiraient si le de cujus avait toujours résidé aux Pays-Bas.

26. Il est, en effet, incontesté que l'administration fiscale néerlandaise réserve un traitement différent, sur le plan des droits de succession ou des impôts qui y sont assimilés, aux biens immobiliers situés aux Pays-Bas, selon que le défunt résidait ou non aux Pays-Bas au moment du décès.

27. Il s'ensuit que la succession de M. Barbier est affectée par sa résidence en Belgique. Or, il ressort, en outre, de l'ordonnance de renvoi que M. Barbier avait, après avoir quitté les Pays-Bas pour la Belgique, poursuivi ses activités de directeur d'une société établie aux Pays-Bas. L'ordonnance n'indique pas, en revanche, qu'il y aurait mis fin ultérieurement.

28. Doit donc s'appliquer, en l'occurrence, la jurisprudence de la Cour selon laquelle «la portée de l'article 52 du traité ne saurait être interprétée de manière à exclure du bénéfice du droit communautaire les propres ressortissants d'un État membre déterminé lorsque ceux-ci, par leur comportement, se trouvent à l'égard de leur État d'origine, dans une situation assimilable à

celle de tout autre sujet bénéficiant des droits et libertés garantis par le traité»⁹.

29. Il convient, en outre, de souligner que les dispositions néerlandaises litigieuses sont de nature à affecter la liberté d'un opérateur économique de s'établir dans un autre État membre même si, comme le soulignent la juridiction de renvoi et le gouvernement néerlandais, elles n'affectent pas directement le droit d'entrée ou de séjour dans un autre État membre. En effet, un tel opérateur qui possède des biens immobiliers aux Pays-Bas, ou envisage d'en acquérir, est susceptible d'être dissuadé d'exercer son droit à la libre circulation, puisqu'il s'expose à un traitement fiscal défavorable de sa succession.

30. Il est vrai que, par définition, les effets de l'exercice d'une liberté de circulation relatifs aux droits de succession ne concernent plus directement l'intéressé. Il n'en demeure pas moins, comme l'expose, à juste titre, la Commission, qu'ils sont susceptibles de former une entrave à l'exercice des libertés précitées. Il convient, à cet égard, de souligner que lesdits effets font partie des considérations à prendre en compte impérativement par tout intéressé au moment de décider de faire usage ou non de cette liberté de circulation.

⁹ — 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), et du 27 juin 1996, *Asscher* (C-107/94, Rec. p. I-3089, point 32).

31. Ceci est valable, d'ailleurs, tant pour la libre circulation des personnes que pour celle des capitaux dont j'estime, comme la Commission, qu'elle est également en cause en l'espèce.

32. C'est, en effet, à juste titre que celle-ci cite la directive 88/361, applicable à l'époque des faits au principal et mettant en œuvre l'article 67 du traité relatif à la libre circulation des capitaux. Il en découle que celle-ci s'applique aux investissements immobiliers effectués sur le territoire national par des non-résidents. Or, les achats d'immeubles aux Pays-Bas, effectués par M. Barbier depuis son domicile en Belgique, comme le décrit l'ordonnance de renvoi, relèvent indubitablement de cette catégorie.

33. Il convient d'observer à cet égard que cette qualification est purement objective et n'est en rien liée aux motivations de l'auteur des mouvements en cause. L'éventuel motif fiscal allégué par le gouvernement néerlandais n'est donc pas de nature à faire perdre à l'opération son caractère de mouvement de capitaux au sens du droit communautaire.

34. Il est, d'ailleurs, permis de se demander s'il n'y a pas une certaine contradiction dans l'argumentation du gouvernement des Pays-Bas qui, d'une part, affirme que les transactions impliquant la seule propriété juridique ne correspondent pas à une réalité

économique et, d'autre part, prétend imposer, en l'espèce, le détenteur de la propriété juridique comme s'il était le propriétaire économique.

35. Pour les raisons qui précèdent, il est proposé de répondre à la première question dans les termes suivants:

- L'article 1^{er} de la directive 88/361 doit être interprété en ce sens qu'est en cause la liberté consacrée par cette disposition dans des circonstances telles que celles du litige au principal, relatif à la succession d'un résident d'un État membre autre que les Pays-Bas qui avait acquis un bien immobilier situé aux Pays-Bas.
- Les articles 48 et 52 du traité doivent être interprétés en ce sens qu'est en cause la liberté consacrée par ces dispositions dans des circonstances telles que celles du litige au principal, relatif à la succession d'un résident néerlandais qui avait transféré sa résidence dans un autre État membre tout en poursuivant ses activités professionnelles aux Pays-Bas et qui avait acquis par la suite un bien immobilier situé aux Pays-Bas.

B — *Quant à la deuxième question*

36. Par cette question, la juridiction de renvoi vise à savoir si le droit communautaire s'oppose à ce que la succession d'un de cujus non-résident soit imposée différemment de celle d'un de cujus résident.

37. Le gouvernement néerlandais ne conteste pas l'existence d'une différence de traitement sur le seul fondement du critère de la résidence. Il admet, en effet, que lorsque le de cujus était résident aux Pays-Bas, la déduction de l'obligation de délivrance est possible, alors qu'elle ne l'est pas dans le cas d'un de cujus ayant résidé dans un autre État membre.

38. Il soutient, toutefois, qu'il n'y a pas, en l'espèce, traitement différent de situations identiques. En effet, selon lui, la situation d'un de cujus ayant résidé aux Pays-Bas ne serait pas comparable avec celle d'un de cujus ayant résidé dans un autre État membre.

39. À cet égard, 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 et les obligations

personnelles, telles que l'obligation de délivrance litigieuse, seraient à prendre en compte par l'État de résidence.

40. 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, relèveraient des Pays-Bas en tant qu'État de situation du bien et de résidence de l'intéressé.

41. En revanche, dans le second cas, seules les obligations réelles seraient à prendre en considération par les Pays-Bas, État de situation du bien, alors que les obligations personnelles relèveraient de la compétence d'imposition de l'État de résidence.

42. Il est à noter que la juridiction de renvoi conteste l'existence de ce principe de répartition de la compétence fiscale.

43. Il convient, de plus, de souligner que les catégories du droit national, telles que la séparation entre obligations réelles et personnelles, ou encore les principes allégués de droit fiscal international, ne sont pas de nature à justifier une violation du droit communautaire.

44. Il est vrai que, en théorie, l'héritier d'un de *cujus* défavorisé au titre de la législation néerlandaise pourrait se faire reconnaître un «avantage compensateur» au titre de la législation de son État de résidence, à supposer, bien entendu, que celui-ci applique les mêmes critères de compétence fiscale que les Pays-Bas.

45. Force est, cependant, de constater que la législation néerlandaise ne tient aucun compte du traitement opéré par l'État membre de résidence. Or, dans l'hypothèse où cet État ne prend pas en considération l'entière valeur des obligations personnelles en cause et où il n'existe donc aucun «avantage compensateur» de ce type, l'héritier d'un de *cujus* ayant résidé dans celui-ci est dans la même situation que celui d'un de *cujus* ayant résidé aux Pays-Bas, qui ne peut pas non plus faire prendre en compte ses obligations personnelles par les autorités d'un autre État membre. Il n'y a donc aucune raison, dans cette hypothèse, de le traiter différemment de l'héritier du de *cujus* ayant résidé aux Pays-Bas.

46. Contrairement à ce qu'allègue le gouvernement néerlandais, il peut donc y avoir traitement différent de situations identiques. La loi néerlandaise présuppose une possibilité pour le redevable de l'impôt d'opérer une déduction dans un autre État membre sans qu'il n'y ait aucune certitude que tel est le cas et sans donner au redevable le droit d'établir l'absence d'une telle possibilité. Ceci est d'autant plus grave qu'il existe, comme nous l'avons vu, des doutes,

tels que ceux exprimés par la juridiction de renvoi, sur le caractère universel du principe de répartition de la compétence fiscale appliqué par les autorités néerlandaises.

47. La législation nationale en cause encourt donc, à tout le moins, très exactement le même reproche que celui que la Cour a formulé à l'encontre de la législation allemande dans l'arrêt Schumacker¹⁰, à savoir celui d'exclure la possibilité de la prise en compte, par une autorité fiscale, aux fins de l'impôt en cause, de l'ensemble des circonstances personnelles du redevable dudit impôt, au contraire de la législation allemande en cause dans l'arrêt Gschwind¹¹, également évoqué par le gouvernement néerlandais.

48. Un second argument nous semble militer de façon encore plus déterminante à l'encontre de la thèse soutenue par le gouvernement néerlandais.

49. Il y a lieu de souligner, en effet, que le critère de différenciation retenu par les Pays-Bas est sans aucun rapport avec la réalité patrimoniale et revient à traiter de façon radicalement différente des situations économiques similaires.

10 — Arrêt du 14 février 1995 (C-279/93, Rec. p. I-225).

11 — Arrêt du 14 septembre 1999 (C-391/97, Rec. p. I-5451).

50. En effet, dans un cas comme celui de l'espèce, le droit néerlandais permet aux héritiers du de cujus résident d'être imposés d'une façon conforme à la réalité patrimoniale, à savoir que le bien grevé d'une obligation de délivrance est exclu de l'assiette de la succession. En revanche, les héritiers du de cujus non-résident, qui se trouvent exactement dans la même situation patrimoniale au regard du bien en cause, sont, imposés comme si ce bien était resté pleinement la propriété du de cujus.

51. On ne saurait, face à cette identité de situations patrimoniales, donner un caractère déterminant au caractère réel ou personnel des obligations dont la déduction est en cause. Ce qui compte, en effet, c'est que des situations patrimoniales identiques, à savoir l'existence de biens grevés d'une obligation de délivrance, soient traitées de la même façon, au lieu de voir leurs traitements respectifs dépendre du seul lieu de résidence du de cujus.

52. Tel est, d'autant plus, le cas que, en l'espèce, l'obligation personnelle en cause, à savoir celle de délivrer la propriété économique du bien imposé, est liée de façon extrêmement étroite au bien en cause et a un impact décisif sur la valeur que revêt celui-ci pour les héritiers. Ce lien de rattachement est tout aussi étroit que dans le cas d'une obligation réelle affectant le bien et on ne voit donc guère de raison impérieuse de refuser la déduction des obligations personnelles alors que celle des obligations réelles est acceptée.

53. En outre, et en tout état de cause, il convient de constater que, contrairement aux affirmations du gouvernement néerlandais, sa thèse ne trouve guère de soutien dans la jurisprudence.

54. Il insiste, à cet égard, sur le fait qu'il ressort de l'arrêt Gilly¹², qu'un État membre est en droit de définir les critères d'imposition qu'il applique et qu'il peut, dans ce contexte, s'inspirer du modèle élaboré par l'OCDE. Il peut également tenir compte du lieu de situation d'un bien immeuble.

55. La Cour a, toutefois, toujours souligné que, dans l'exercice de cette compétence, les États membres ne sauraient s'affranchir des obligations découlant pour eux du droit communautaire¹³.

56. Le gouvernement néerlandais invoque également la jurisprudence, selon laquelle la situation des contribuables résidents n'est, en règle générale, pas comparable avec celle des non-résidents¹⁴. Force est, cependant, de souligner que cette considération n'a pas empêché la Cour de constater, dans un grand nombre de cas, que les résidents et les

12 — Arrêt du 12 mai 1998 (C-336/96, Rec. p. I-2793).

13 — Voir, par exemple, arrêt du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec. p. I-6161, point 58).

14 — Voir arrêt Schumacker, précité.

non-résidents étaient dans une situation comparable au regard des règles nationales en cause.

57. En particulier, il est de jurisprudence constante que, lorsqu'un État membre place les résidents et les non-résidents sur le même plan aux fins d'une imposition donnée, il lui incombe de le faire également pour les déductions relatives à la même imposition¹⁵.

58. En effet, en les traitant de manière identique aux fins de l'imposition, le législateur de cet État membre a admis qu'il n'existe entre les résidents et les non-résidents, au regard des modalités et des conditions de l'imposition, aucune différence objective de nature à justifier une différence de traitement.

59. Le gouvernement néerlandais affirme, à cet égard, que, en vertu du principe de territorialité, la succession d'une personne ayant résidé aux Pays-Bas est imposée sur son patrimoine mondial, alors que l'obligation successorale des héritiers d'une personne ayant résidé dans un autre État membre se limite aux éléments du patrimoine situés aux Pays-Bas.

60. Il n'en demeure pas moins que, aux fins des droits successoraux sur des biens immobiliers sis aux Pays-Bas, les autorités néerlandaises considèrent les résidents et les non-résidents comme imposables au même titre. Elles ne sauraient, dès lors, dans le cadre de cette imposition, refuser aux seconds des déductions qu'elles accordent aux premiers.

61. Sur ce point, la situation présente un parallèle frappant avec l'affaire Saint-Gobain ZN, précitée, où le gouvernement allemand invoquait le fait que les sociétés établies en Allemagne faisaient l'objet d'une imposition sur leur patrimoine mondial alors que les sociétés établies dans un autre État membre n'avaient qu'une obligation fiscale limitée à leur patrimoine situé en Allemagne. Cette considération n'a pas empêché la Cour de considérer que les deux catégories étaient, aux fins des impositions litigieuses, dans une situation comparable.

62. Nous sommes donc bien en présence d'une différence de traitement selon la résidence, critère qui est de nature à défavoriser les ressortissants des autres États membres. Aucune justification convaincante pour cette discrimination n'est avancée par le gouvernement néerlandais.

63. Celui-ci met, certes, l'accent sur des réformes législatives, intervenues en l'an 2000, soit sept ans après le décès de M. Barbier, en vertu desquelles un litige tel que celui au principal ne pourrait plus sur-

¹⁵ — Voir arrêts du 28 janvier 1986, *Commission/France* (270/83, Rec. p. 273), et *Saint-Gobain ZN*, précité.

venir actuellement. Lesdites dispositions n'étant, cependant, pas applicables au litige au principal et la Cour n'en étant aucunement saisie, il n'y a pas lieu de se prononcer à cet égard.

64. Le gouvernement néerlandais fait valoir, également, que le lien entre la différence de traitement relative à la succession et les opérations financières effectuées par le de cujus serait tellement lointain que l'on ne saurait affirmer l'existence d'une restriction à la libre circulation des capitaux. Force est néanmoins de constater que ceci n'enlève rien au fait que l'on est en présence d'un traitement défavorable, aux conséquences significatives, fondé sur le seul critère de la résidence.

65. Il ressort ensuite de l'ordonnance de renvoi que l'administration fiscale, défenderesse au principal, a fait valoir encore d'autres arguments dans ce contexte, arguments que la Commission analyse.

66. Ainsi a-t-il été exposé que, en cas de déduction de la valeur de l'obligation de délivrance, aucun droit ne serait perçu, ni pour le transfert initial, ni lors du décès. Je partage, cependant, le point de vue de la Commission selon lequel les droits de transfert et les droits successoraux sont des impositions ne présentant pas de lien entre elles.

I - 15026

67. En outre, le même problème d'absence de paiement de droits se poserait dans le cas d'un de cujus ayant résidé aux Pays-Bas qui se serait livré aux mêmes transferts de propriété économique sans inscription d'hypothèque que M. Barbier.

68. Enfin, l'argument est d'autant moins admissible que les héritiers ont pu faire valoir à l'audience sans être contredits sur ce point que des droits de transfert seraient exigibles au moment où la propriété juridique serait finalement transférée.

69. Selon le juge de renvoi, l'administration fiscale, défenderesse au principal, a également fait valoir que, du point de vue du contrôle, il est légitime de ne prendre en compte que le transfert de la propriété juridique et non des conventions contraignantes prévoyant une obligation de délivrance de cette propriété.

70. Je partage, ici également, le point de vue de la Commission selon lequel il n'apparaît pas en quoi ce problème de contrôle se présenterait différemment selon la localisation de la résidence du de cujus. Or, dans le cas où celle-ci était aux Pays-Bas, les autorités compétentes se satisfont des conventions contraignantes.

71. Il découle de ce qui précède que la législation nationale litigieuse opère une discrimination indirecte apparentée à une discrimination selon la nationalité et qu'aucune raison impérieuse de nature à la justifier n'est susceptible d'être discernée.

72. L'invocation de l'article 73 D du traité CE (devenu article 58 CE) ne saurait pas non plus être d'un quelconque secours à la thèse du gouvernement néerlandais. En effet, non seulement cette disposition n'était pas en vigueur à l'époque pertinente pour la présente affaire, comme le gouvernement néerlandais le rappelle, d'ailleurs, lui-même, mais, en outre, il en découle expressément qu'elle ne peut servir de fondement à une discrimination arbitraire¹⁶.

73. Il convient, par conséquent, de répondre à la juridiction de renvoi que le traité s'oppose à l'application de la législation nationale litigieuse.

C — *Quant à la troisième question*

74. Par cette question, la juridiction de renvoi demande à la Cour si, dans le cadre

de la réponse à la deuxième question, il est important de savoir si le de cujus n'habitait plus dans l'État de situation au moment où il a acquis le bien immobilier en cause.

75. Selon le gouvernement néerlandais, seul parmi les parties ayant déposé des observations à examiner spécifiquement cette question, il n'y a pas lieu de distinguer entre ces deux situations. En effet, l'imposition litigieuse ne toucherait pas l'acquisition du bien elle-même, mais la succession. Ce ne serait que si le de cujus résidait en dehors des Pays-Bas au moment de son décès et que, à ce moment, les propriétés économiques et juridiques étaient scindées, que pourrait apparaître une différence de traitement.

76. Il découle, selon moi, clairement de la réponse à la deuxième question qu'elle n'est pas affectée par le point de savoir si le de cujus résidait dans l'État de situation au moment de l'acquisition du bien immobilier à imposer. En effet, la différence de traitement ne dépend pas de cette considération mais, et je rejoins sur ce point les observations du gouvernement néerlandais, uniquement du lieu de résidence du de cujus au moment de son décès. En outre, et surtout, l'absence de justification de la différence de traitement n'est pas liée non plus au lieu de résidence du de cujus au moment de l'achat du bien.

77. En effet, le raisonnement développé ci-dessus, au titre de la deuxième question

¹⁶ — Dans le même sens, voir arrêt Verkooijen, précité.

préjudicielle, dont il découle que nous sommes en présence d'une différence de traitement dénuée de justification objective, est valable quel que soit le lieu de résidence du de cuius au moment de l'acquisition du bien immobilier en cause.

78. Si la détermination du lieu de résidence du de cuius au moment de l'achat de l'immeuble n'est pas susceptible de présenter une pertinence dans le contexte de la deuxième question, visée par la juridiction de renvoi, il y a, toutefois, lieu d'observer qu'il n'en va pas exactement de même en ce qui concerne la première question.

79. J'estime, en effet, qu'il se déduit de mes observations relatives à celle-ci que, au cas où l'imposition litigieuse viserait un immeuble acquis par le de cuius du temps où il résidait encore aux Pays-Bas, hypothèse qui ne semble pas être donnée en l'espèce puisque l'ordonnance de renvoi ne se réfère qu'à des biens acquis après le déménagement de M. Barbier, on ne serait pas en présence, a priori, d'une mesure affectant la libre circulation des capitaux puisque dans ce cas l'acquisition du bien n'aurait pas été accompagnée d'un mouvement de capitaux au sens de la directive 88/361/. Il n'est pas allégué non plus qu'il existerait la moindre entrave à la perception de revenus provenant dudit bien.

80. Il découle, cependant, de mes observations relatives à la première question que, dans une telle hypothèse, les dispositions relatives à la libre circulation des personnes demeurerait applicables.

81. Pour les raisons qui précèdent, il est proposé de répondre à la troisième question préjudicielle que la question de savoir si, à l'époque où il a acquis ce bien immobilier, le de cuius n'habitait plus dans l'État de situation n'a pas d'incidence sur la réponse à la deuxième question.

D — *Quant à la quatrième question*

82. Par cette question, la juridiction de renvoi vise à savoir si la répartition du capital du de cuius entre l'État de résidence, l'État de situation et d'éventuels autres États membres a une incidence sur la réponse à la deuxième question préjudicielle.

83. Selon le gouvernement néerlandais, il y a lieu de répondre par l'affirmative, le critère étant que, lorsque le patrimoine du de cuius se trouvait exclusivement ou presque exclusivement dans un autre État que l'État de résidence, l'État de situation doit tenir

compte, lors de l'imposition, entre autres, des obligations personnelles. Il est intéressant de noter qu'il ne ressort pas du dossier qu'un tel critère ait été prévu par la réglementation nationale applicable au litige au principal.

criminoire infligé aux résidents d'un autre État membre, invoquer la nécessité de compenser un avantage dont ils bénéficieraient dans celui-ci¹⁷.

84. En tout état de cause, je ne partage pas l'analyse du gouvernement néerlandais. En effet, l'élément déterminant en l'espèce est le parallélisme qui doit exister entre l'assujettissement à l'impôt et le bénéfice des possibilités de déduction. Dès lors que les immeubles appartenant aux non-résidents sont imposables au même titre que ceux appartenant aux résidents, les déductions afférentes doivent également, comme nous l'avons vu, bénéficier aux non-résidents au même titre qu'aux résidents.

87. Il y a donc lieu de répondre par la négative à la quatrième question.

E — *Quant à la cinquième question*

85. Il n'y a, dès lors, aucune raison d'opérer des distinctions selon la répartition du patrimoine des non-résidents en refusant la déduction à certains d'entre eux alors que celle-ci est accessible à l'ensemble des résidents.

88. Il est de jurisprudence constante qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier la nécessité et la pertinence des questions posées à la Cour¹⁸. Or, elle n'a posé cette cinquième question que dans l'hypothèse d'une réponse affirmative à la question précédente.

89. Il découle de ce que nous avons exposé ci-dessus que cette hypothèse n'est pas donnée en l'espèce. Il n'y a donc pas lieu de répondre à cette question.

86. Le fait que certains des non-résidents puissent éventuellement bénéficier de déductions dans l'État de résidence n'enlève rien à ce qui précède. En effet, il ressort de la jurisprudence qu'un État membre ne saurait, pour justifier un traitement dis-

17 — Arrêt du 26 octobre 1999, *Eurowings Luftverkehr* (C-294/97, Rec. p. I-7447, point 44, et les références y citées).

18 — Voir, à titre d'exemple, arrêt du 26 novembre 1998, *Bronner* (C-7/97, Rec. p. I-7791, point 16).

IV — Conclusion

90. Pour les raisons développées ci-dessus, il est proposé de donner les réponses suivantes au Gerechtshof te 's-Hertogenbosch:

Quant à la première question

«L'article 1^{er} de la directive 88/361 du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité, doit être interprété en ce sens qu'est en cause la liberté consacrée par cette disposition dans des circonstances telles que celles du litige au principal, relatif à la succession d'un résident d'un État membre autre que les Pays-Bas qui avait acquis un bien immobilier situé aux Pays-Bas.

Les 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), doivent être interprétés en ce sens qu'est en cause la liberté consacrée par ces dispositions dans des circonstances telles que celles du litige au principal, relatif à la succession d'un résident néerlandais qui avait transféré sa résidence dans un autre État membre tout en poursuivant ses activités professionnelles aux Pays-Bas et qui avait acquis par la suite un bien immobilier situé aux Pays-Bas.»

Quant à la deuxième question

«Le droit communautaire fait 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 de cujus résidait, à l'époque de son décès, dans l'État de situation et non dans un autre État membre (l'État de résidence).»

Quant à la troisième question

«La question de savoir si, à l'époque où il a acquis ce bien immobilier, le de cujus n'habitait plus dans l'État de situation n'a pas d'incidence sur la réponse à la deuxième question.»

Quant à la quatrième question

«La répartition du capital du de cujus entre l'État de situation, l'État de résidence et d'éventuels autres États n'a pas d'incidence sur la réponse à la deuxième question.»

Quant à la cinquième question

«Il n'y a pas lieu de répondre à la cinquième question.»