ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

13 avril 2000 *

Dans l'affaire C-251/98,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le Gerechtshof te 's-Gravenhage (Pays-Bas) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

C. Baars

et

Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 6 et 52 du traité CE (devenus, après modification, articles 12 CE et 43 CE) et des articles 73 B et 73 D du traité CE (devenus articles 56 CE et 58 CE),

* Langue de procédure: le néerlandais.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. D. A. O. Edward, président de chambre, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann et M. Wathelet (rapporteur), juges,

avocat général: M. S. Alber,
greffier: M^me^ D. Louterman-Hubeau, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour le gouvernement néerlandais, par M. M. Fierstra, conseiller juridique faisant fonction de chef du département de droit européen du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M^me^ H. Michard et M. P. van Nuffel, membres du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales du gouvernement néerlandais, représenté par M. M. Fierstra et M^me^ J. van Bakel, conseiller juridique adjoint au département de droit européen du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, assistés de M. S. Verheij, fonctionnaire au ministère des Finances, ainsi que de la Commission, représentée par M. P. van Nuffel, à l'audience du 24 juin 1999,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 14 octobre 1999,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 8 juillet 1998, parvenue à la Cour le 10 juillet suivant, le Gerechtshof te 's-Gravenhage a posé à la Cour, en vertu de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), deux questions préjudicielles sur l'interprétation des articles 6 et 52 du traité CE (devenus, après modification, articles 12 CE et 43 CE) et des articles 73 B et 73 D du traité CE (devenus articles 56 CE et 58 CE).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant M. Baars, ressortissant néerlandais, à l'administration fiscale néerlandaise à propos du refus de cette dernière de lui accorder le bénéfice d'un abattement fiscal en matière d'impôt sur la fortune.

Le cadre juridique national

3 Aux Pays-Bas, l'impôt sur la fortune a été institué par la Wet op de vermogensbelasting 1964 (loi du 16 décembre 1964 relative à l'impôt sur la fortune, *Stbl.* 1964, p. 520, ci-après la «loi relative à l'impôt sur la fortune»). Il s'agit d'un impôt annuel direct sur le patrimoine, dont le taux est de huit pour mille du patrimoine global.

4 Selon l'article 1er de la loi relative à l'impôt sur la fortune, sont soumises audit impôt toutes les personnes physiques résidant aux Pays-Bas (les contribuables nationaux) ainsi que toutes les personnes physiques qui, bien que ne résidant pas aux Pays-Bas, disposent d'un patrimoine dans cet État (les contribuables étrangers). Les contribuables nationaux sont en principe redevables de cet impôt sur l'ensemble de leur patrimoine, où qu'il se trouve. Les contribuables étrangers sont redevables de l'impôt sur la fortune pour la partie de leur patrimoine qui est située aux Pays-Bas.

5 Aux termes de l'article 3, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur la fortune, le patrimoine imposable est égal à la valeur des biens, y compris les parts et actions de sociétés, diminuée de la valeur des dettes.

6 La Wet tot uitbreiding van de ondernemingsvrijstelling in de vermogensbelasting 1986 (loi du 24 avril 1986 étendant l'exonération d'entreprise dans le cadre de

l'impôt sur la fortune, *Stbl.* 1986, p. 248) a introduit dans la loi relative à l'impôt sur la fortune une exonération d'impôt dénommée «exonération d'entreprise».

7 L'article 7 de la loi relative à l'impôt sur la fortune, modifiée, qui institue au profit des contribuables l'exonération d'entreprise, dispose, en ses paragraphes 2 et 3, sous c):

«2. En ce qui concerne le contribuable pour le compte duquel une ou plusieurs entreprises sont exploitées... le patrimoine investi dans cette ou dans ces entreprise(s) fait l'objet d'un abattement de:

a) si ce patrimoine ne dépasse pas 135 000 NLG: 100 %,

b) si ce patrimoine dépasse 135 000 NLG: 135 000 NLG majorés de 50 % du capital excédant ce montant, sans que l'abattement puisse toutefois excéder 1 541 000 NLG.

3. Pour autant que le patrimoine investi dans une ou plusieurs entreprises au sens du paragraphe 2 soit inférieur à 2 947 000 NLG ou si aucune entreprise n'est

exploitée pour le compte du contribuable, le deuxième paragraphe s'applique mutatis mutandis et, à cet effet, est assimilé à un patrimoine investi dans une entreprise celui qui se rapporte:

...

c) à des actions ou parts qui représentent pour le contribuable une participation substantielle au sens de la Wet op de inkomstenbelasting 1964, dans une société établie aux Pays-Bas autre qu'une institution financière de placement au sens de l'article 28 de la Wet op de vennootschapsbelasting.

...»

8 La notion de «participation substantielle» figurant à l'article 7, paragraphe 3, sous c), de la loi relative à l'impôt sur la fortune, modifiée, est définie à l'article 39, paragraphe 3, de la Wet op de inkomstenbelasting 1964 (loi du 16 décembre 1964 relative à l'impôt sur le revenu, *Stbl.* 1990, p. 103). Aux termes de cet article:

«On considère qu'il y a participation substantielle si le contribuable a, au cours des cinq dernières années, été directement ou indirectement actionnaire ou associé, que ce soit ou non avec son conjoint et ses parents par le sang ou par

alliance en ligne directe et au deuxième degré en ligne collatérale, pour un tiers au minimum et, que ce soit ou non avec son conjoint, pour plus de sept centièmes du capital nominal libéré... »

Le litige au principal

9 M. Baars réside aux Pays-Bas. Il détient la totalité des actions de Ballyard Foods Limited (ci-après « Ballyard »), société de droit irlandais établie à Dublin, en Irlande.

10 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que ces actions constituent une participation substantielle dans une société au sens du droit néerlandais.

11 Aux fins de l'établissement de l'impôt sur la fortune pour l'année 1994, M. Baars a déclaré un patrimoine s'élevant, au 1er janvier 1994, à 2 650 600 NLG, en ce compris la valeur de ses actions dans Ballyard, qui s'élevait, à la même date, à 749 800 NLG.

12 Faisant valoir que ses actions dans Ballyard représentaient une participation substantielle au sens du droit néerlandais, M. Baars a demandé à bénéficier de l'exonération d'entreprise prévue à l'article 7, paragraphe 3, de la loi relative à

l'impôt sur la fortune, modifiée, à concurrence d'un abattement de 442 400 NLG sur son patrimoine imposable.

13 L'Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem (le contrôleur fiscal en chef de l'unité particuliers/entreprises de Gorinchem, ci-après le «contrôleur») n'a pas contesté que la participation détenue par M. Baars dans Ballyard constituait une participation substantielle au sens du droit néerlandais. Il a toutefois refusé d'accorder l'exonération sollicitée au motif que Ballyard ne remplissait pas la condition d'établissement aux Pays-Bas prévue à l'article 7, paragraphe 3, sous c), de la loi relative à l'impôt sur la fortune, modifiée.

14 La réclamation formée le 9 novembre 1995 par M. Baars contre ce refus a été rejetée par le contrôleur le 27 septembre 1996.

15 M. Baars a introduit un recours contre cette décision de rejet devant le Gerechtshof te 's-Gravenhage. Dans le cadre de ce recours, M. Baars a notamment soutenu qu'il était contraire aux articles 52 du traité, qui prévoit la liberté d'établissement, et 73 B du traité, qui interdit les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres, de limiter l'exonération d'entreprise aux participations dans des sociétés établies aux Pays-Bas.

16 Estimant que l'interprétation des articles 6, 52, 73 B et 73 D du traité lui était nécessaire pour trancher le litige, le Gerechtshof te 's-Gravenhage a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Faut-il interpréter les articles 6 et/ou 52 du traité CE en ce sens qu'une restriction, figurant dans une disposition législative d'un État membre

relative à l'impôt sur la fortune qui exonère le patrimoine investi en actions dans une entreprise — pour autant que ces actions constituent une participation substantielle — de l'impôt sur la fortune dans le chef de l'actionnaire mais limite cette exonération aux actions de sociétés établies dans cet État membre, est incompatible avec lesdits articles?

2) S'il y a lieu de répondre par la négative à la première question, faut-il interpréter les articles 73 B et 73 D du traité CE en ce sens qu'une disposition restrictive telle que visée par la première question est incompatible avec lesdits articles?»

Sur la première question préjudicielle

17 Il convient de rappeler, à titre liminaire, que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire et s'abstenir de toute discrimination fondée sur la nationalité (arrêts du 11 août 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, point 16, et du 29 avril 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec. p. I-2651, point 19).

18 En ce qui concerne l'article 52 du traité, le gouvernement néerlandais fait valoir que les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement ne sont pas applicables à une situation telle que celle du demandeur au principal, qui

relèverait, selon lui, des seules dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux.

19 Il y a donc lieu d'examiner si les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement, et notamment l'article 52 du traité, sont applicables à une situation telle que celle du demandeur au principal, qui est à l'origine du renvoi préjudiciel.

20 À cet égard, il convient de relever que la participation substantielle au sens du droit néerlandais, qui consiste, pour l'essentiel, dans la détention au cours des cinq dernières années d'un tiers au moins des actions d'une société et de plus de sept centièmes du capital nominal libéré, n'implique pas nécessairement le contrôle ou la gestion de la société, lesquels relèvent de l'exercice du droit d'établissement. En conséquence, le fait pour un État membre de ne pas accorder à ses contribuables l'exonération d'entreprise au titre d'une participation substantielle, au sens de la législation nationale, dans des sociétés établies dans d'autres États membres n'a pas nécessairement d'incidence sur la liberté d'établissement.

21 Il convient toutefois de relever que la situation à l'origine du litige au principal est celle d'un ressortissant d'un État membre qui réside dans cet État membre et détient la totalité des actions d'une société établie dans un autre État membre. Or, une participation égale à 100 % du capital d'une société ayant son siège dans un autre État membre fait indubitablement entrer un tel contribuable dans le champ d'application des dispositions du traité relatives au droit d'établissement.

22 En effet, il ressort de l'article 52, second alinéa, du traité que la liberté d'établissement comporte la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés, dans un État membre par un ressortissant d'un autre État membre. Exerce ainsi son droit d'établissement le ressortissant d'un État membre qui détient dans le capital d'une société établie dans un autre État membre une participation lui conférant une influence certaine sur les décisions de la société et lui permettant d'en déterminer les activités.

23 En ce qui concerne l'article 6 du traité, il résulte de la jurisprudence de la Cour que cet article, qui édicte un principe général d'interdiction de toute discrimination en raison de la nationalité, n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le droit communautaire pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règle spécifique de non-discrimination (arrêts du 30 mai 1989, Commission/Grèce, 305/87, Rec. p. 1461, points 12 et 13; du 12 avril 1994, Halliburton Services, C-1/93, Rec. p. I-1137, point 12, et Royal Bank of Scotland, précité, point 20).

24 Or, il est constant que le principe de non-discrimination a été mis en œuvre, dans le domaine du droit d'établissement, par l'article 52 du traité (arrêts Halliburton Services, précité, point 12, et du 29 février 1996, Skanavi et Chryssanthakopoulos, C-193/94, Rec. p. I-929, point 21).

25 Par conséquent, l'article 6 du traité ne trouve pas à s'appliquer dans l'affaire au principal.

26 Il convient donc de vérifier, ainsi que la juridiction de renvoi le demande en substance par sa première question, si l'article 52 du traité s'oppose à une législation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui, dans l'hypothèse où une participation dans le capital d'une société confère au détenteur d'actions une influence certaine sur les décisions de la société et lui permet d'en déterminer les activités, ce qui est évidemment toujours le cas d'une participation à 100 % dans le capital d'une société,

— accorde aux ressortissants des États membres qui résident sur son territoire une exonération totale ou partielle de l'impôt sur la fortune au titre du patrimoine investi en actions dans la société,

— mais soumet cette exonération à la condition que la participation soit détenue dans une société établie dans l'État membre concerné, la refusant ainsi aux détenteurs d'actions de sociétés établies dans d'autres États membres.

27 L'article 52 du traité constitue une des dispositions fondamentales du droit communautaire et est directement applicable dans les États membres depuis la fin de la période transitoire. En vertu de cette disposition, la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre sur le territoire d'un autre État membre comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les conditions définies par la législation de l'État d'établissement pour ses propres ressortissants (arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83, Rec. p. 273, point 13, et Royal Bank of Scotland, précité, point 22).

28 Il importe de préciser que, même si, à l'instar des autres dispositions relatives à la liberté d'établissement, l'article 52 du traité vise notamment, selon son libellé, à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, il s'oppose également à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre d'un de ses ressortissants (en ce sens, arrêts du 27 septembre 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, Rec. p. 5483, point 16; du 16 juillet 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, point 21, et du 18 novembre 1999, X et Y, C-200/98, Rec. p. I-8261, point 26).

29 L'article 52 du traité s'oppose pareillement à ce qu'un État membre entrave l'établissement dans un autre État membre des ressortissants des États membres résidant sur son territoire.

30 En refusant d'octroyer l'avantage fiscal que constitue l'exonération d'entreprise aux ressortissants des États membres résidant aux Pays-Bas qui, faisant usage de leur droit de libre établissement, gèrent une société ayant son siège dans un État membre autre que les Pays-Bas, tout en accordant cet avantage aux ressortissants des États membres résidant aux Pays-Bas qui détiennent une participation substantielle dans une société ayant son siège sur le territoire de cet État membre, la législation nationale en cause au principal consacre une différence de traitement entre les contribuables en se fondant sur le critère du siège des sociétés dont ces contribuables sont actionnaires.

31 Cette différence de traitement entre contribuables est en principe contraire à l'article 52 du traité.

32 Il convient, dès lors, de s'interroger sur une éventuelle justification de cette différence de traitement au regard des dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement.

33 À cet égard, le gouvernement néerlandais fait valoir que le fait de limiter l'exonération d'entreprise aux seules actions détenues dans les sociétés ayant leur siège aux Pays-Bas est justifié par la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal néerlandais.

34 Selon lui, l'exonération d'entreprise viserait à atténuer les effets d'une double imposition — en termes économiques —, qui résulterait de l'imposition des bénéfices de la société au titre de l'impôt sur les sociétés et de l'imposition du patrimoine investi par l'actionnaire dans ladite société, au titre de l'impôt sur la fortune.

35 Seul le patrimoine investi en actions dans une société établie aux Pays-Bas serait exonéré totalement ou partiellement de l'impôt sur la fortune dans la mesure où seuls les bénéfices que cette société a réalisés aux Pays-Bas sont soumis dans cet État membre à l'impôt sur les sociétés. Le patrimoine investi en actions dans une société ayant son siège dans un autre État membre ne devrait pas bénéficier de l'exonération de l'impôt sur la fortune puisque les bénéfices réalisés par cette société ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas, en sorte qu'il n'existerait pas de double imposition à compenser.

36 Cette argumentation ne saurait être accueillie.

37 Certes, la Cour a considéré que la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal peut justifier une réglementation de nature à restreindre les libertés fondamentales (arrêts du 28 janvier 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, et Commission/Belgique, C-300/90, Rec. p. I-305).

38 Tel n'est cependant pas le cas en l'espèce.

39 D'une part, il n'y a pas de double imposition des bénéfices, même en termes économiques, puisque l'imposition en cause au principal ne frappe pas le bénéfice distribué aux actionnaires sous forme de dividende mais le patrimoine des actionnaires au travers de la valeur de la participation détenue dans le capital d'une société. D'ailleurs, le fait que la société réalise ou non des bénéfices n'a aucune incidence sur l'exigibilité de l'impôt sur la fortune.

40 D'autre part, tandis que, dans les affaires Bachmann et Commission/Belgique, précitées, un lien direct existait entre la déductibilité des cotisations versées dans le cadre des contrats d'assurance contre la vieillesse et le décès et l'imposition des sommes perçues en exécution desdits contrats, lien qu'il convenait de préserver en vue de sauvegarder la cohérence du système fiscal en cause, aucun lien direct de cette nature n'existe, en l'espèce, s'agissant de deux impositions distinctes qui frappent des contribuables différents. Il est donc sans pertinence, aux fins de l'octroi aux actionnaires d'un abattement fiscal en matière d'impôt sur la fortune,

que les sociétés établies aux Pays-Bas soient assujetties dans cet État membre à l'impôt sur les sociétés et que les sociétés établies dans un autre État membre ne le soient pas.

41 En conséquence, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 52 du traité s'oppose à une législation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui, dans l'hypothèse où une participation dans le capital d'une société confère au détenteur d'actions une influence certaine sur les décisions de la société et lui permet d'en déterminer les activités,

— accorde aux ressortissants des États membres qui résident sur son territoire une exonération totale ou partielle de l'impôt sur la fortune au titre du patrimoine investi en actions dans la société,

— mais soumet cette exonération à la condition que la participation soit détenue dans une société établie dans l'État membre concerné, la refusant ainsi aux détenteurs d'actions de sociétés établies dans d'autres États membres.

Sur la seconde question préjudicielle

42 En raison de la réponse apportée à la première question, il n'est pas nécessaire de répondre à la seconde question.

Sur les dépens

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

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Gerechtshof te 's-Gravenhage, par ordonnance du 8 juillet 1998, dit pour droit:

L'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) s'oppose à une législation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui, dans l'hypothèse où une participation dans le capital d'une société confère au

détenteur d'actions une influence certaine sur les décisions de la société et lui permet d'en déterminer les activités,

— accorde aux ressortissants des États membres qui résident sur son territoire une exonération totale ou partielle de l'impôt sur la fortune au titre du patrimoine investi en actions dans la société,

— mais soumet cette exonération à la condition que la participation soit détenue dans une société établie dans l'État membre concerné, la refusant ainsi aux détenteurs d'actions de sociétés établies dans d'autres États membres.

Edward Gulmann Puissochet

Jann Wathelet

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 13 avril 2000.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

D. A. O. Edward