ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

11 mars 2004 *

Dans l'affaire C-9/02,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Conseil d'État (France) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Hughes de Lasteyrie du Saillant

et

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE),

* Langue de procédure: le français.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. C. W. A. Timmermans (rapporteur), faisant fonction de président de la cinquième chambre, A. La Pergola et S. von Bahr, juges,

avocat général: M. J. Mischo,
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour M. de Lasteyrie du Saillant, par M^{e} E. Ginter, avocat,

— pour le gouvernement français, par MM. G. de Bergues, F. Alabrune et P. Boussaroque, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement danois, par M. J. Bering Liisberg, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement allemand, par MM. W.-D. Plessing et M. Lumma, en qualité d'agents,

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

— pour le gouvernement portugais, par MM. L. Fernandes et A. Seiça Neves, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal et C. Giolito, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de M. de Lasteyrie du Saillant, représenté par M^es^ E. Ginter et B. Michaud, avocat, du gouvernement français, représenté par MM. P. Boussaroque et J.-L. Gautier, en qualité d'agent, du gouvernement néerlandais, représenté par M^me^ S. Terstal, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par MM. R. Lyal et C. Giolito, à l'audience du 13 février 2003,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 mars 2003,

rend le présent

Arrêt

1 Par décision du 14 décembre 2001, parvenue à la Cour le 14 janvier 2002, le Conseil d'État a posé, en vertu de l'article 234 CE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant M. de Lasteyrie du Saillant (ci-après M. «de Lasteyrie») au ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie au sujet d'une imposition assise sur des plus-values mobilières non encore réalisées, laquelle est due en cas de transfert du domicile fiscal d'un contribuable hors de France.

Le cadre juridique

3 L'article 24 de la loi n° 98-1266, du 30 décembre 1998, portant loi de finances pour 1999 (*JORF* du 31 décembre 1998, p. 20050), dans sa rédaction en vigueur à la date du décret n° 99-590, du 6 juillet 1999, portant application de l'article 24 de la loi de finances pour 1999 relatif aux modalités d'imposition de certaines plus-values de valeurs mobilières en cas de transfert du domicile fiscal hors de France (*JORF* du 13 juillet 1999, p. 10407), dispose:

«I. [...]

II. Il est inséré, dans le code général des impôts, un article 167 bis ainsi rédigé:

'Art. 167 bis.

I.-1. Les contribuables fiscalement domiciliés en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années sont imposables, à la date du transfert de leur domicile hors de France, au titre des plus-values constatées sur les droits sociaux mentionnés à l'article 160.

2. La plus-value constatée est déterminée par différence entre la valeur des droits sociaux à la date du transfert du domicile hors de France, déterminée suivant les règles prévues aux articles 758 et 885 T bis, et leur prix d'acquisition par le contribuable ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation.

Les pertes constatées ne sont pas imputables sur les plus-values de même nature effectivement réalisées par ailleurs.

3. La plus-value constatée est déclarée dans les conditions prévues au 2 de l'article 167.

II.-1. Le paiement de l'impôt afférent à la plus-value constatée peut être différé jusqu'au moment où s'opérera la transmission, le rachat, le remboursement ou l'annulation des droits sociaux concernés.

Le sursis de paiement est subordonné à la condition que le contribuable déclare le montant de la plus-value constatée dans les conditions du I, demande à bénéficier du sursis, désigne un représentant établi en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt et constitue auprès du comptable chargé du recouvrement, préalablement à son départ, des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor.

Le sursis de paiement prévu au présent article a pour effet de suspendre la prescription de l'action en recouvrement jusqu'à la date de l'événement entraînant son expiration. Il est assimilé au sursis de paiement prévu à l'article L. 277 du livre des procédures fiscales pour l'application des articles L. 208, L. 255 et L. 279 du même livre.

Pour l'imputation ou la restitution de l'avoir fiscal, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires, il est fait abstraction de l'impôt pour lequel un sursis de paiement est demandé en application du présent article.

2. Les contribuables qui bénéficient du sursis de paiement en application du présent article sont assujettis à la déclaration prévue au 1 de l'article 170. Le montant cumulé des impôts en sursis de paiement est indiqué sur cette déclaration à laquelle est joint un état établi sur une formule délivrée par l'administration faisant apparaître le montant de l'impôt afférent aux titres concernés pour lequel le sursis de paiement n'est pas expiré ainsi que, le cas échéant, la nature et la date de l'événement entraînant l'expiration du sursis.

3. Sous réserve du 4, lorsque le contribuable bénéficie du sursis de paiement, l'impôt dû en application du présent article est acquitté avant le 1er mars de l'année suivant celle de l'expiration du sursis.

Toutefois, l'impôt dont le paiement a été différé n'est exigible que dans la limite de son montant assis sur la différence entre le prix en cas de cession ou de rachat, ou la valeur dans les autres cas, des titres concernés à la date de l'événement entraînant l'expiration du sursis, d'une part, et leur prix ou valeur d'acquisition retenu pour l'application du 2 du I, d'autre part. Le surplus est dégrevé d'office. Dans ce cas, le contribuable fournit, à l'appui de la déclaration mentionnée au 2, les éléments de calcul retenus.

L'impôt acquitté localement par le contribuable et afférent à la plus-value effectivement réalisée hors de France est imputable sur l'impôt sur le revenu établi en France à condition d'être comparable à cet impôt.

4. Le défaut de production de la déclaration et de l'état mentionnés au 2 ou l'omission de tout ou partie des renseignements qui doivent y figurer entraînent l'exigibilité immédiate de l'impôt en sursis de paiement.

III. À l'expiration d'un délai de cinq ans suivant la date du départ ou à la date à laquelle le contribuable transfère de nouveau son domicile en France si cet événement est antérieur, l'impôt établi en application du I est dégrevé d'office en tant qu'il se rapporte à des plus-values afférentes aux droits sociaux qui, à cette date, demeurent dans le patrimoine du contribuable.'

III. Un décret en Conseil d'État fixe les conditions d'application du présent article, et notamment les modalités permettant d'éviter la double imposition des plus-values constatées ainsi que les obligations déclaratives des contribuables et les modalités du sursis de paiement.

IV. Les dispositions du présent article sont applicables aux contribuables qui transfèrent leur domicile hors de France à compter du 9 septembre 1998.»

4 L'article 160, I, du code général des impôts français (ci-après le «CGI»), dans sa rédaction en vigueur à la date du décret n° 99-590, est libellé comme suit:

«Lorsqu'un associé, actionnaire, commanditaire ou porteur de parts bénéficiaires cède, pendant la durée de la société, tout ou partie de ses droits sociaux, l'excédent du prix de cession sur le prix d'acquisition — ou la valeur au 1er janvier 1949, si elle est supérieure — de ces droits est taxé exclusivement à l'impôt sur le revenu au taux de 16 %. En cas de cession d'un ou plusieurs titres appartenant à une série de titres de même nature acquis pour des prix différents, le prix d'acquisition à retenir est la valeur moyenne pondérée d'acquisition de ces titres. En cas de cession de titres après la clôture d'un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 quinquies D ou leur retrait au-delà de la huitième année, le prix d'acquisition est réputé égal à leur valeur à la date où le cédant a cessé de bénéficier, pour ces titres, des avantages prévus aux 5° bis et 5° ter de l'article 157 et au IV de l'article 163 quinquies D.

L'imposition de la plus-value ainsi réalisée est subordonnée à la seule condition que les droits détenus directement ou indirectement dans les bénéfices sociaux par le cédant ou son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants, aient dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années. Toutefois, lorsque la cession est consentie au profit de l'une des personnes visées au présent alinéa, la plus-value est exonérée si tout ou partie de ces droits sociaux n'est pas revendu à un tiers dans un délai de cinq ans. À défaut, la plus-value est imposée au nom du premier cédant au titre de l'année de la revente de droits au tiers.

[...]

Les moins-values subies au cours d'une année sont imputables exclusivement sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou des cinq années suivantes.

[...]

Les plus-values imposables en application du présent article ainsi que les moins-values doivent être déclarées dans les conditions prévues au 1 de l'article 170 selon les modalités qui sont précisées par décret.»

5 Aux termes de l'article 3, premier alinéa, du décret n° 99-590:

«Les contribuables qui ont transféré leur domicile fiscal hors de France entre le 9 septembre 1998 et le 31 décembre 1998 souscrivent avant le 30 septembre 1999 la déclaration rectificative prévue au 2 de l'article 167 du code général des impôts au titre des plus-values imposables en application du 1 bis de l'article 167 et du I de l'article 167 bis du même code, ainsi que le formulaire spécial prévu à l'article 91 undecies de l'annexe II au code général des impôts.»

6 L'article R. 280-1 du livre des procédures fiscales (ci-après le «LPF»), qui a été inséré dans celui-ci par l'article 2 du décret n° 99-590, est libellé comme suit:

«Les contribuables qui entendent bénéficier du sursis de paiement prévu au II de l'article 167 bis du code général des impôts doivent faire parvenir au comptable du Trésor des non-résidents une proposition de garanties dans les formes prévues

au deuxième alinéa de l'article R. 277-1 au plus tard huit jours avant la date du transfert du domicile hors de France. Il en est délivré récépissé.

Les dispositions du troisième alinéa de l'article R. 277-1, des articles R. 277-2 à R. 277-4 et de l'article R. 277-6 sont applicables.»

7 L'article R. 277-1 du LPF prévoit:

«Le comptable compétent invite le contribuable qui a demandé à différer le paiement des impositions à constituer les garanties prévues à l'article L. 277. Le contribuable dispose d'un délai de quinze jours à compter de la réception de l'invitation formulée par le comptable pour faire connaître les garanties qu'il s'engage à constituer.

Ces garanties peuvent être constituées par un versement en espèces qui sera effectué à un compte d'attente au Trésor, par des créances sur le Trésor, par la présentation d'une caution, par des valeurs mobilières, des marchandises déposées dans des magasins agréés par l'État et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor, par des affectations hypothécaires, par des nantissements de fonds de commerce.

Si le comptable estime ne pas pouvoir accepter les garanties offertes par le contribuable parce qu'elles ne répondent pas aux conditions prévues au deuxième alinéa, il lui notifie sa décision par lettre recommandée.»

8 Aux termes de l'article R. 277-2 du LPF:

«En cas de dépréciation ou d'insuffisance révélée des garanties constituées, l'administration peut à tout moment, dans les mêmes conditions que celles prévues par les articles L. 277 et L. 279, demander au redevable, par lettre recommandée avec avis de réception, un complément de garantie pour assurer le recouvrement de la somme contestée. Les poursuites sont reprises si le redevable ne satisfait pas, dans le délai d'un mois, à cette demande.»

9 L'article R. 277-3 du LPF est libellé comme suit:

«Lorsque des garanties autres que celles qui sont prévues à l'article R. 277-1 sont offertes, elles ne peuvent être acceptées, sur la proposition du comptable chargé du recouvrement, que par le trésorier-payeur général ou par le receveur général des finances, trésorier-payeur général de la région parisienne s'il s'agit d'impôts directs perçus par voie de rôle, et par le directeur des services fiscaux ou le directeur régional des douanes et droits indirects, selon le cas, s'il s'agit d'autres impôts, droits ou taxes.»

10 L'article R. 277-4 du LPF dispose:

«Le contribuable peut être admis par le comptable chargé du recouvrement, à toute époque, à remplacer la garantie qu'il a constituée par l'une des autres garanties prévues à l'article R. 277-3, d'une valeur au moins égale.»

11 Aux termes de l'article R. 277-6 du LPF:

«Un arrêté du ministre chargé des finances détermine les conditions dans lesquelles les valeurs mobilières peuvent être constituées en garantie et notamment la nature de ces valeurs, ainsi que le montant pour lequel elles sont admises, ce montant étant calculé d'après le dernier cours coté au jour du dépôt.»

Le litige au principal et la question préjudicielle

12 M. de Lasteyrie a quitté la France le 12 septembre 1998 pour s'installer en Belgique. Il détenait à cette date ou avait détenu à un moment quelconque au cours des cinq dernières années avant son départ de France, directement ou indirectement avec les membres de sa famille, des titres donnant droit à plus de 25 % des bénéfices sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège social en France. La valeur vénale de ces titres étant alors supérieure à leur prix d'acquisition, M. de Lasteyrie a été soumis à l'impôt sur les plus-values conformément à l'article 167 bis du CGI et aux dispositions d'application de cet article.

13 M. de Lasteyrie a demandé au Conseil d'État d'annuler le décret n° 99-590 pour excès de pouvoir en excipant de l'illégalité de l'article 167 bis du CGI au motif qu'il est contraire au droit communautaire.

14 Le Conseil d'État a tout d'abord considéré, en premier lieu, que lesdites dispositions n'ont, contrairement à ce que soutient M. de Lasteyrie, ni pour

objet ni pour effet de soumettre à de quelconques restrictions ou conditions l'exercice effectif, par les personnes qu'elles visent, de la liberté d'aller et de venir. En second lieu, il a rappelé que l'article 52 du traité s'oppose à l'institution par un État membre de règles qui auraient pour effet d'entraver l'établissement de certains de ses ressortissants sur le territoire d'un autre État membre.

15 Ensuite, le Conseil d'État a considéré que l'article 167 bis du CGI prévoit l'assujettissement immédiat, dans les conditions qu'il définit, des contribuables qui se disposent à transférer hors de France leur domicile fiscal à une imposition assise sur des plus-values non encore réalisées (ci-après les «plus-values latentes») et qui, de ce fait, ne seraient pas taxées si lesdits contribuables maintenaient leur domicile en France.

16 Toutefois, le Conseil d'État a également relevé que l'article 167 bis du CGI comporte des dispositions qui permettent d'éviter, en cas de sursis de paiement, que ces contribuables n'aient, en définitive, à supporter une charge fiscale à laquelle ils n'auraient pas été soumis, ou plus lourde que celle à laquelle ils auraient été soumis s'ils avaient conservé leur domicile en France et qui, en outre, leur accordent, au terme d'un délai de cinq ans, le bénéfice d'un dégrèvement, dans la mesure où les droits sociaux porteurs des plus-values continuent, alors, de figurer dans leur patrimoine, les intéressés ayant la faculté de solliciter le sursis au paiement de l'imposition jusqu'à ce terme.

17 Le Conseil d'État a enfin souligné que l'obtention de ce sursis est subordonnée à la condition que les contribuables constituent des garanties propres à assurer le recouvrement de l'imposition. Toutefois, eu égard aux sujétions que peut comporter la constitution de telles garanties, le Conseil d'État se demande si le droit communautaire s'oppose à une réglementation telle que celle en cause dans le litige pendant devant lui.

18 Dans ces conditions, estimant que le litige dont il est saisi présente une difficulté sérieuse au regard de la portée des règles communautaires applicables, le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Le principe de la liberté d'établissement posé par l'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) s'oppose[-t-il] à ce qu'un État membre institue, à des fins de prévention d'un risque d'évasion fiscale, un mécanisme d'imposition des plus-values en cas de transfert du domicile fiscal, tel que celui décrit ci-dessus [?]»

Sur la question préjudicielle

Observations soumises à la Cour

19 Les gouvernements allemand et néerlandais ont souligné que l'ordonnance de renvoi ne contenait pas d'éléments propres à établir que M. de Lasteyrie aurait fait usage de la liberté d'établissement garantie par l'article 52 du traité, ni, dès lors, qu'il relèverait du champ d'application de cette disposition.

20 Pour sa part, dans les observations qu'il a déposées devant la Cour, M. de Lasteyrie a indiqué qu'il avait transféré son domicile fiscal en Belgique aux fins d'y exercer son activité professionnelle.

21 Les gouvernements danois et allemand font valoir que l'article 167 bis du CGI ne comporte pas une entrave à la liberté d'établissement. Ils soulignent que ladite disposition n'est pas discriminatoire. En outre, elle n'empêcherait pas, directement ou indirectement, les ressortissants français de s'établir dans un autre État membre. Selon le gouvernement danois, il n'existerait aucun indice permettant d'affirmer que l'imposition des plus-values en cause au principal limite la possibilité pour les ressortissants français de s'établir dans un autre État membre. En outre, le fait que l'octroi du sursis au paiement de l'impôt est subordonné à la constitution de garanties ne pourrait pas être considéré comme constituant une exigence susceptible d'exercer par elle-même une influence importante sur la possibilité des contribuables français de s'établir dans un autre État membre.

22 M. de Lasteyrie, le gouvernement portugais et la Commission estiment que les effets restrictifs de l'article 167 bis du CGI comportent des entraves à l'exercice de la liberté d'établissement. À la différence des contribuables qui demeurent en France et qui sont taxés sur les plus-values seulement après la réalisation effective de celles-ci, ceux qui transfèrent leur résidence à l'étranger seraient imposés sur des plus-values latentes. À l'égard de ces derniers, le fait générateur de l'impôt serait déterminé par le transfert de leur domicile fiscal hors de France et non par la cession des titres concernés. En l'espèce, il s'agirait donc d'une restriction typique «à la sortie du territoire». Un tel régime pénaliserait les contribuables qui quittent la France par rapport à ceux qui y restent et introduirait de la sorte une différence de traitement discriminatoire. Le caractère provisoire de la taxation et la possibilité d'obtenir un sursis de paiement ne seraient pas de nature à exclure un tel effet restrictif, car l'octroi dudit sursis ne serait pas automatique et serait soumis à la condition de désigner un représentant fiscal établi en France. En outre, l'obligation de constituer des garanties impliquerait non seulement des coûts financiers, mais surtout l'indisponibilité du patrimoine donné en garantie. D'après

M. de Lasteyrie une telle obligation constituerait à elle seule une entrave à la liberté d'établissement.

23 Le gouvernement néerlandais considère que l'entrave à la liberté d'établissement que comporte l'article 167 bis du CGI est très limitée et, en tout état de cause, trop aléatoire et indirecte pour être regardée comme étant de nature à entraver effectivement une telle liberté.

24 Pour sa part, le gouvernement français a concentré son analyse sur les justifications possibles d'une telle entrave. À cet égard, il fait tout d'abord valoir que l'article 167 bis du CGI n'est pas contraire à l'article 52 du traité eu égard à l'objectif poursuivi par le dispositif mis en place par cette disposition nationale, à savoir prévenir un risque d'évasion fiscale. Il résulterait du point 26 de l'arrêt du 16 juillet 1998, ICI (C-264/96, Rec. p. I-4695), que pourrait répondre à une raison impérieuse d'intérêt général une législation qui aurait pour objet spécifique d'exclure d'un avantage fiscal les montages purement artificiels dont le but serait de contourner la loi fiscale. Dès lors, une restriction à la liberté d'établissement résultant d'une disposition destinée à faire échec à une véritable fraude à la loi fiscale pourrait être envisagée dans le respect de cette liberté. En effet, dans un tel cas, il s'agirait d'une application dans le domaine fiscal de ce que la Cour a considéré comme l'«exercice abusif» d'un droit conféré par le droit communautaire (arrêt du 7 juillet 1992, Singh, C 370/90, Rec. p. I-4265).

25 Ce gouvernement précise également que l'adoption de l'article 167 bis du CGI a été inspirée par le comportement de certains contribuables consistant à transférer temporairement leur domicile fiscal avant de céder des titres mobiliers dans le seul but d'éluder le paiement de l'impôt sur les plus-values dû en France. En outre, étant donné que l'effectivité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général (arrêt du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, point 31), ledit gouvernement estime que l'efficacité du recouvrement d'un impôt exigible, qui constitue une phase ultérieure par rapport aux contrôles effectués dans le cadre de la procédure fiscale, devrait également être regardée comme une raison impérieuse.

26 En outre, le gouvernement français soutient que l'absence d'instruments internationaux bilatéraux ou multilatéraux efficaces et permettant de conduire une action en recouvrement identique à celle pratiquée sur le territoire national contribue, selon lui, à rendre problématique le recouvrement de l'impôt lorsque le contribuable réside dans un autre État membre et justifie l'adoption de l'article 167 bis du CGI. Pour les mêmes raisons, la subordination de l'octroi du sursis de paiement à la constitution de garanties serait nécessaire.

27 Ensuite, le gouvernement français souligne que l'application de l'article 167 bis du CGI est proportionnée au but poursuivi, car les sujétions imposées au contribuable sont limitées dans le temps. En effet, l'imposition établie n'est susceptible de devenir effective qu'à l'intérieur d'un délai de cinq ans suivant la date de l'expatriation. Au terme de ce délai, si l'intéressé n'a pas cédé ses titres, il est libéré de toute obligation fiscale à l'égard des autorités françaises. La fixation d'un délai de cinq ans assurerait l'efficacité du système et ferait obstacle à une fraude au moyen d'un établissement de brève durée à l'étranger.

28 En outre, la nature des modalités d'imposition ne montrerait aucune disproportion. Si le sursis est refusé, c'est en raison de la propre faute du contribuable parce que, par exemple, il n'a pas établi une déclaration appropriée. Si le sursis est octroyé, la sujétion imposée au contribuable naît de l'obligation de constituer des garanties de paiement. Le contribuable concerné bénéficierait dans la quasi-totalité des cas d'un sursis de paiement. En pratique, le contribuable n'aurait donc aucun impôt à payer au moment du transfert de son domicile fiscal hors de France.

29 Le gouvernement français souligne enfin que, en cas de cession des titres, le montant de l'impôt exigible en France serait calculé de façon à éviter toute surtaxation. L'impôt sur les plus-values éventuellement acquitté par l'intéressé en vertu de la législation fiscale de l'État d'accueil serait déduit du montant de l'impôt sur les plus-values dû en France. Par ailleurs, les moins-values constatées après le départ du contribuable de France donneraient lieu à un dégrèvement de l'impôt à

due concurrence de celles-ci. De la même manière, les plus-values réalisées après ce départ seraient exclues de l'assiette de l'impôt dû en France.

30 Les gouvernements danois, allemand et néerlandais estiment également que l'article 167 bis du CGI est justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général et qu'il est proportionné au but poursuivi.

31 À cet égard, le gouvernement danois fait notamment référence à l'arrêt du 28 avril 1998, Safir (C-118/96, Rec. p. I-1897, points 25 et 33), dans lequel la Cour aurait reconnu comme une raison impérieuse justifiant une entrave à la libre prestation des services la protection contre l'érosion fiscale de la base d'imposition.

32 Le gouvernement allemand fait valoir, en premier lieu, que l'article 167 bis du CGI est fondé sur la répartition du pouvoir fiscal entre l'«État de départ» et l'«État de destination». Le droit de l'«État de départ» d'imposer les plus-values de participations dans des sociétés de capitaux résulterait du fait qu'elles sont régulièrement nées de l'activité de la société dans ce dernier État. Dès lors, elles seraient comprises dans le patrimoine du contribuable qui, jusqu'à son départ, est imposable dans cet État. En second lieu, le gouvernement allemand se réfère au point 26 de l'arrêt ICI, précité, dans lequel la Cour aurait reconnu, de manière générale, la possibilité d'une justification fondée sur le risque d'évasion fiscale.

33 Le gouvernement néerlandais relève que la limitation du pouvoir fiscal aux plus-values réalisées dans l'État de résidence du contribuable et la prise en compte corrélative des plus-values constituées dans cet État lorsque les titres mobiliers

sont vendus ou lorsque le domicile est transféré, est conforme au principe de la territorialité fiscale. Il considère que l'effet combiné de l'imposition lors de l'émigration du contribuable et de l'exigence d'une garantie pour obtenir un sursis de paiement, afin d'assurer la perception effective de l'impôt, est nécessaire pour garantir la cohérence du régime fiscal national. Un tel motif pourrait justifier une disposition restreignant les libertés fondamentales (arrêt du 28 janvier 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249), car, en l'occurrence, il existerait un lien direct entre le report de l'imposition annuelle de l'accroissement de capital lié aux titres mobiliers, d'une part, et la perception effective de l'impôt lors du déplacement du domicile à l'étranger, d'autre part. En outre, le gouvernement néerlandais considère que l'article 167 bis du CGI s'inscrit dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale, en visant à empêcher que les contribuables ne transfèrent temporairement leur domicile hors de France afin de réaliser leurs titres mobiliers sans imposition significative des plus-values.

34 Cependant, M. de Lasteyrie, le gouvernement portugais et la Commission font valoir que la présomption généralisée et automatique d'évasion contenue dans l'article 167 bis du CGI, qui entraîne une imposition immédiate des plus-values latentes, comporte des effets qui vont bien au-delà de ce qui est nécessaire pour lutter efficacement contre la fraude ou l'évasion fiscale et constitue, de ce fait, une entrave disproportionnée à la liberté d'établissement.

35 M. de Lasteyrie observe que les conventions destinées à éviter la double imposition conclues par la République française comportent normalement une clause dite d'«assistance au recouvrement» permettant aux autorités fiscales françaises de se fonder sur ces dispositions pour recouvrer un impôt dû par des contribuables qui auraient transféré leur résidence dans un autre État membre de l'Union européenne. Le gouvernement portugais estime que, lorsqu'un assujetti transfère son domicile fiscal dans un autre État membre, les autorités compétentes sont tenues de coopérer et de mettre en place des procédures d'échange d'informations qui garantissent qu'il sera satisfait aux créances fiscales telles que celles en cause au principal.

36 Selon la Commission, l'article 167 bis du CGI, par son caractère général, ne permettrait pas de discerner, au cas par cas, si le transfert a été effectivement inspiré par un but d'évasion fiscale. En effet, cette disposition n'aurait nullement pour objet spécifique d'exclure d'un avantage fiscal les montages purement artificiels dont le but serait de contourner la loi fiscale, car elle vise, de manière générale, toute situation dans laquelle un contribuable détenant des participations substantielles dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés transfère, «pour quelque raison que ce soit», son domicile fiscal hors de France. À cet égard, il ressortirait du point 38 de l'arrêt du 9 mars 1999, Centros (C-212/97, Rec. p. I-1459), qu'il incombe à l'administration compétente de prouver, au cas par cas, l'existence d'une fraude.

37 En outre, M. de Lasteyrie ainsi que la Commission font valoir que le sursis de paiement n'est pas accordé de plein droit et que le contribuable devra, en tout état de cause, être capable de présenter des garanties propres à assurer le paiement de l'impôt. Ces mesures ne seraient manifestement pas proportionnées au but poursuivi. La législation des autres États membres, comme celle du Royaume Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et celle du royaume de Suède, démontrerait que des solutions moins restrictives de la liberté d'établissement seraient envisageables. Quant au régime des garanties, la Commission fait également valoir que celui-ci est discriminatoire eu égard à l'impossibilité de déposer en garantie des titres non cotés à une bourse française en l'absence d'une caution bancaire garantissant le paiement intégral des impôts dus.

Réponse de la Cour

38 L'article 167 bis du CGI instaure le principe d'une imposition, à la date du transfert du domicile d'un contribuable hors de France, des plus-values de droits sociaux, celles-ci étant déterminées par la différence entre la valeur de ces droits à

la date dudit transfert et leur prix d'acquisition. Cette imposition ne s'applique qu'aux contribuables qui détiennent, directement ou indirectement avec les membres de leur famille, des droits dans les bénéfices sociaux d'une société dépassant 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années précédant la date susmentionnée. La particularité de ladite disposition réside dans le fait qu'elle concerne l'imposition de plus-values latentes.

39 Il convient d'examiner, en premier lieu, si l'article 167 bis du CGI, qui institue donc une imposition sur les plus-values latentes du seul fait du transfert hors de France du domicile d'un contribuable, est susceptible de restreindre l'exercice de la liberté d'établissement au sens de l'article 52 du traité.

40 À cet égard, il convient de souligner que l'article 52 du traité constitue l'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; du 29 avril 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec. p. I-2651, point 22, et du 13 avril 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, point 27).

41 En réponse aux doutes exprimés par certains gouvernements quant à l'applicabilité de cette disposition au litige au principal, et en l'absence de précisions suffisantes sur ce point dans le dossier soumis à la Cour, il y a lieu de rappeler que dans le cadre d'une procédure visée à l'article 234 CE, fondé sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, toute appréciation des faits de la cause relève de la compétence du juge national (voir, notamment, arrêt du 25 février 2003, IKA, C-326/00, Rec. p. I-1703, point 27, et jurisprudence citée), et de constater que, en l'occurrence, la juridiction de renvoi paraît avoir conclu à l'applicabilité de l'article 52 du traité au litige qui lui est soumis.

42 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 de l'un de ses ressortissants (voir arrêt Baars, précité, point 28, et jurisprudence citée).

43 Par ailleurs, même une restriction à la liberté d'établissement de faible portée ou d'importance mineure est prohibée par l'article 52 du traité (voir, en ce sens, arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, précité, point 21, et du 15 février 2000, Commission/France, C-34/98, Rec. p. I-995, point 49).

44 En outre, l'interdiction pour les États membres d'établir des restrictions à la liberté d'établissement s'applique également aux dispositions fiscales. En effet, selon une jurisprudence constante, si, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire (voir arrêts du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, point 21; ICI, précité, point 19, et du 21 novembre 2002, X et Y, C-436/00, Rec. p. I-10829, point 32).

45 En l'occurrence, même si l'article 167 bis du CGI n'interdit pas à un contribuable français d'exercer son droit d'établissement, cette disposition est néanmoins de nature à restreindre l'exercice de ce droit en ayant, à tout le moins, un effet dissuasif à l'égard des contribuables qui souhaitent s'installer dans un autre État membre.

46 En effet, le contribuable désireux de transférer son domicile en dehors du territoire français, dans le cadre de l'exercice du droit que lui garantit l'article 52 du traité,

est soumis à un traitement désavantageux par rapport à une personne qui maintient sa résidence en France. Ce contribuable devient redevable, du seul fait d'un tel transfert, d'un impôt sur un revenu qui n'est pas encore réalisé et dont il ne dispose donc pas, alors que, s'il demeurait en France, les plus-values ne seraient imposables que lorsque et dans la mesure où elles ont été effectivement réalisées. Cette différence de traitement concernant l'imposition des plus-values, qui est susceptible d'avoir des répercussions considérables sur le patrimoine du contribuable désireux de transférer son domicile hors de France, est de nature à décourager un contribuable de procéder à un tel transfert.

47 L'examen des modalités d'application de ladite mesure confirme cette conclusion. En effet, bien qu'il soit possible de bénéficier d'un sursis de paiement, celui-ci n'est pas automatique et il est soumis à des conditions strictes telles que décrites par M. l'avocat général aux points 36 et 37 de ses conclusions, au nombre desquelles figure notamment la constitution de garanties. Ces garanties comportent par elles-mêmes un effet restrictif, dans la mesure où elles privent le contribuable de la jouissance du patrimoine donné en garantie.

48 Il résulte de ce qui précède que la mesure en cause au principal est susceptible d'entraver la liberté d'établissement.

49 Il importe de rappeler, en second lieu, qu'une mesure qui est susceptible d'entraver la liberté d'établissement consacrée par l'article 52 du traité ne saurait être admise que si elle poursuit un objectif légitime compatible avec le traité et est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général. Mais encore faut-il, en pareil cas, que son application soit propre à garantir la réalisation de l'objectif ainsi poursuivi et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre celui-ci (voir arrêts précités Futura Participations et Singer, point 26, et jurisprudence citée, ainsi que X et Y, point 49).

50 Pour ce qui concerne la justification tirée de l'objectif de prévenir l'évasion fiscale, mentionnée par la juridiction de renvoi dans la question préjudicielle, il convient de relever que l'article 167 bis du CGI n'a pas pour objet spécifique d'exclure d'un avantage fiscal les montages purement artificiels dont le but serait de contourner la législation fiscale française, mais vise, de manière générale, toute situation dans laquelle un contribuable détenant des participations substantielles dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés transfère, pour quelque raison que ce soit, son domicile hors de France (voir, en ce sens, arrêts précités ICI, point 26, ainsi que X et Y, point 61).

51 Or, le transfert du domicile d'une personne physique en dehors du territoire d'un État membre n'implique pas, en soi, l'évasion fiscale. Une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne saurait être fondée sur la circonstance que le domicile d'une personne physique a été transféré dans un autre État membre et justifier une mesure fiscale portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité (voir, en ce sens, arrêts du 26 septembre 2000, Commission/Belgique, C-478/98, Rec. p. I-7587, point 45, ainsi que X et Y, précité, point 62).

52 Dès lors, l'article 167 bis du CGI ne saurait, sans excéder largement ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif qu'il poursuit, présumer l'intention de contourner la loi fiscale française de tout contribuable qui transfère son domicile hors de France.

53 Ainsi, sera également redevable de l'impôt en vertu de l'article 167 bis du CGI le contribuable qui cède ses titres avant l'expiration de la période de cinq années suivant la date du départ de France, même s'il n'a nullement l'intention de revenir dans cet État membre et continue de résider à l'étranger après l'écoulement de cette période.

54 Par ailleurs, l'objectif envisagé, à savoir empêcher qu'un redevable ne transfère temporairement son domicile fiscal avant de céder des titres mobiliers dans le seul but d'éluder le paiement de l'impôt sur les plus-values dû en France, peut être atteint par des mesures moins contraignantes ou moins restrictives de la liberté d'établissement, ayant trait spécifiquement au risque d'un tel transfert temporaire. Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 64 de ses conclusions, les autorités françaises pourraient notamment prévoir la taxation du contribuable qui, après un séjour relativement bref dans un autre État membre, reviendrait en France après avoir réalisé ses plus-values, ce qui éviterait d'affecter la situation des contribuables n'ayant pas d'autre objectif que d'exercer en toute bonne foi leur liberté d'établissement dans un autre État membre.

55 Les modalités d'application de l'article 167 bis du CGI ne permettent pas d'aboutir à une conclusion différente.

56 En effet, ainsi qu'il a été indiqué au point 47 du présent arrêt, le sursis de paiement n'est pas automatique, mais il est soumis à des conditions strictes telles que l'obligation d'effectuer une déclaration dans le délai requis, de désigner un représentant établi en France et de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement des impositions.

57 Dans la mesure où l'application de ces conditions engendre des restrictions à l'exercice du droit d'établissement, l'objectif de prévenir l'évasion fiscale, qui n'est pas de nature à justifier le régime d'imposition prévu à l'article 167 bis du CGI, ne saurait davantage être utilement invoqué au soutien desdites conditions, qui sont destinées à mettre en œuvre ce régime.

58 Dès lors, l'article 52 du traité s'oppose à ce qu'un État membre institue, à des fins de prévention d'un risque d'évasion fiscale, un mécanisme d'imposition des plus-values latentes, tel que celui prévu à l'article 167 bis du CGI, en cas de transfert du domicile fiscal d'un contribuable hors de cet État.

59 Cependant, le gouvernement danois fait valoir que l'objectif de l'article 167 bis du CGI serait d'empêcher l'érosion fiscale de la base d'imposition de l'État membre concerné, en évitant que des contribuables tirent un avantage des différences qui existent entre les régimes fiscaux des États membres.

60 À cet égard, il suffit de rappeler que, conformément à une jurisprudence bien établie, la réduction de recettes fiscales ne saurait être considérée comme une raison impérieuse d'intérêt général pouvant être invoquée pour justifier une mesure en principe contraire à une liberté fondamentale (arrêts ICI, précité, point 28, et du 8 mars 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 et C-410/98, Rec. p. I-1727, point 59). Dès lors, le simple manque à gagner subi par un État membre du fait du transfert du domicile fiscal d'un contribuable dans un autre État membre, dans lequel la réglementation fiscale est différente et, le cas échéant, plus avantageuse pour ce contribuable, ne saurait en soi justifier une restriction du droit d'établissement.

61 Quant au gouvernement néerlandais, il soutient que l'effet combiné de l'imposition lors de l'émigration et de l'exigence de garanties auxquelles est subordonné l'octroi du sursis au paiement effectif de l'impôt est nécessaire pour garantir la cohérence du système fiscal français, car il existerait un lien direct entre le report de l'imposition annuelle de l'accroissement de capital correspondant aux titres mobiliers, d'une part, et la perception effective de l'impôt lors du déplacement du domicile à l'étranger, d'autre part.

62 La Cour a certes admis, afin de maintenir le lien entre la déductibilité des cotisations et l'imposition des sommes dues par les assureurs en exécution des contrats d'assurance, que la déductibilité fiscale de cotisations soit subordonnée à la condition que celles-ci soient payées dans cet État (arrêts Bachmann, précité, points 21 à 23, et du 28 janvier 1992, Commission/Belgique, C-300/90, Rec. p. I-305, points 14 à 20).

63 Cependant, il ne saurait être soutenu que l'article 167 bis du CGI est de la même manière justifié par la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal français.

64 À cet égard, il y a lieu de rappeler que le régime fiscal prévu à l'article 167 bis du CGI vise, ainsi qu'il a été précisé par le gouvernement français dans ses observations écrites, à prévenir les transferts temporaires de domicile hors de France motivés exclusivement par des raisons fiscales. En effet, l'adoption dudit article a été inspirée par le comportement de certains contribuables consistant à transférer temporairement leur domicile fiscal avant de céder des titres mobiliers dans le seul but d'éluder le paiement de l'impôt sur la plus-value dont ils sont redevables en France.

65 L'article 167 bis du CGI ne semble donc pas avoir pour objectif d'assurer de manière générale l'imposition des plus-values, en cas de transfert du domicile d'un contribuable hors de France, pour autant qu'il s'agit de plus-values acquises lors du séjour de ce dernier sur le territoire français.

66 Cette constatation est confortée par le fait que le régime fiscal en cause au principal permet un dégrèvement de toute imposition dont les plus-values, en cas

de réalisation de celles-ci, ont fait l'objet dans le pays dans lequel le contribuable a transféré son domicile. En effet, une telle imposition pourrait avoir pour conséquence que les plus-values réalisées, y compris la partie de celles-ci acquise lors du séjour du contribuable en France, seront entièrement taxées dans ledit pays.

67 Dans ces conditions, la prémisse sur laquelle est fondé l'argument de la cohérence fiscale invoqué par le gouvernement néerlandais ne se vérifie pas eu égard à l'objectif poursuivi par le régime fiscal prévu à l'article 167 bis du CGI. Dès lors, la justification d'un tel régime tirée d'un objectif de cohérence fiscale, qui par ailleurs n'a pas été invoquée par le gouvernement français, ne saurait être retenue.

68 Concernant l'argument du gouvernement allemand selon lequel il convient de tenir compte de la répartition du pouvoir fiscal entre l'État de départ et l'État d'accueil, il suffit de relever, ainsi que M. l'avocat général l'a fait au point 82 de ses conclusions, que le litige ne porte pas sur la répartition du pouvoir d'imposition entre États membres ni sur le droit des autorités françaises d'imposer des plus-values latentes en voulant réagir à des transferts de domicile artificiels, mais sur la question de savoir si les mesures adoptées dans ce but sont conformes aux exigences de la liberté d'établissement.

69 En conséquence, il convient de répondre à la question posée que le principe de la liberté d'établissement posé par l'article 52 du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre institue, à des fins de prévention d'un risque d'évasion fiscale, un mécanisme d'imposition des plus-values latentes, tel que celui prévu à l'article 167 bis du CGI, en cas de transfert du domicile fiscal d'un contribuable hors de cet État.

Sur les dépens

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

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Conseil d'État, par décision du 14 décembre 2001, dit pour droit:

Le principe de la liberté d'établissement posé par l'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre institue, à des fins de prévention d'un risque d'évasion fiscale, un mécanisme d'imposition des plus-values non encore réalisées, tel que celui prévu à l'article 167 bis du code général des impôts français, en cas de transfert du domicile fiscal d'un contribuable hors de cet État.

Timmermans La Pergola von Bahr

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 11 mars 2004.

Le greffier

R. Grass

Le président

V. Skouris