ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

12 avril 1994 *

Dans l'affaire C-1/93,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Hoge Raad der Nederlanden et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Halliburton Services BV

et

Staatssecretaris van Financiën

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 7 et 52 à 58 du traité CEE,

LA COUR (sixième chambre),

composée de G. F. Mancini, président de chambre, M. Diez de Velasco (rapporteur), C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler et P. J. G. Kapteyn, juges,

avocat général: M. C. O. Lenz
greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur

* Langue de procédure: le néerlandais.

considérant les observations écrites présentées:

— pour le gouvernement néerlandais, par M. A. Bos, conseiller juridique, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. A. Caeiro, conseiller juridique, et B. Smulders, membre du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Halliburton Services BV, représentée par MM. B. van Wijck et D. van Unnik, conseillers fiscaux, du gouvernement néerlandais, représenté par J. W. de Zwaan, conseiller juridique adjoint, en qualité d'agent, et de la Commission des Communautés européennes, à l'audience du 20 janvier 1994,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 février 1994,

rend le présent

Arrêt

1 Par arrêt du 23 décembre 1992, parvenu à la Cour le 4 janvier suivant, le Hoge Raad der Nederlanden (ci-après le « Hoge Raad ») a posé, en application de l'article 177 du traité CEE, une question relative à l'interprétation des articles 7, et 52 à 58 dudit traité.

2 La question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant la société de droit néerlandais Halliburton Services BV, établie à La Haye, au Staatssecretaris van

Financiën (ci-après l'« administration fiscale ») au sujet des conditions de l'exonération prévue, en matière d'impôt sur les transactions immobilières, par la Wet op belastingen van rechtsverkeer du 24 décembre 1970 (loi sur l'imposition des transactions juridiques, ci-après la « loi ») et l'Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer du 21 juin 1971 (arrêté d'exécution relatif à l'imposition des transactions juridiques, ci-après l'« arrêté d'exécution »).

3 Le groupe Halliburton est un holding international dont l'entreprise mère, Halliburton Inc. est établie aux États-Unis d'Amérique. Elle détient la totalité des parts de ses filiales allemande (Halliburton Co. Germany GmbH) et néerlandaise (Halliburton Services BV). Cette dernière est constituée sous la forme d'une société « fermée » à responsabilité limitée (besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid) de droit néerlandais.

4 Dans le cadre d'une réorganisation des activités du groupe Halliburton en Europe, la filiale allemande a, par un acte notarié du 22 décembre 1986, cédé et vendu à la filiale néerlandaise son établissement permanent aux Pays-Bas, lequel incluait un immeuble, situé à Emmen, d'une valeur de 3 178 926 HFL.

5 Aux Pays-Bas, le transfert d'immeubles est taxé au titre de l'impôt sur les transactions juridiques. Néanmoins, l'article 15, premier alinéa, sous h), de la loi, prévoit l'exonération de ces opérations lorsqu'elles sont réalisées « dans le cadre d'une réorganisation interne de sociétés anonymes et de sociétés 'fermées' à responsabilité limitée ».

6 En vertu de l'article 5 de l'arrêté d'exécution, ladite exonération est limitée aux cessions entre sociétés anonymes et sociétés fermées à responsabilité limitée appartenant à un groupe de sociétés dont la société mère a également une de ces deux formes juridiques. Il y a toutefois lieu d'ajouter qu'il ressort du dossier que le Hoge Raad a déjà décidé que, en vertu du principe de non-discrimination tel qu'énoncé dans le traité bilatéral conclu en matière fiscale entre les Pays-Bas et les États-Unis d'Amérique, la société Halliburton Services ne pourrait être privée du bénéfice de l'exonération du fait que la société mère du groupe Halliburton est constituée selon le droit nord-américain.

7 Ayant considéré que le transfert de l'immeuble effectué par les sociétés allemande et néerlandaise ne pouvait pas bénéficier de l'exonération précitée, l'administration fiscale néerlandaise a réclamé le payement de l'impôt sur les transactions juridiques à la société Halliburton Services BV.

8 Par décision du 11 décembre 1990, le Gerechtshof te 's-Gravenhage a rejeté le recours introduit par cette société au motif que l'entreprise aliénatrice — Halliburton Co. Germany GmbH — n'était pas une société de droit néerlandais telle que définie à l'article 5, point 4, de l'arrêté d'exécution et que, dès lors, la transaction en question ne pouvait bénéficier de l'exonération.

9 La société requérante a introduit un pourvoi devant le Hoge Raad et a fait valoir, notamment, que les conditions de l'exonération décrites précédemment comportaient une discrimination en raison de la nationalité contraire aux dispositions du traité.

10 Ayant des doutes sur la compatibilité de la loi et de l'arrêté d'exécution avec les articles 7 et 52 à 58 du traité, le Hoge Raad a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

« Lorsqu'un État membre taxe l'acquisition de biens immobiliers situés sur son territoire ou de droits réels sur de tels biens et prévoit une exemption en cas d'acquisition dans le cadre d'une réorganisation interne — voir les articles 2 et 15, premier alinéa, sous h), de la ' Wet op belastingen van rechtsverkeer ', combinés avec l'article 5 de l'" Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer ' (version de 1986) —, l'article 7 du traité instituant la Communauté économique européenne permet-il, dans ce cas, compte tenu également des articles 52 à 58 inclus de ce même traité, que cette exemption soit effectivement accordée si les biens sont acquis d'une société constituée conformément au droit de cet État membre — en l'espèce une société anonyme (naamloze vennootschap) ou une société ' fermée ' à responsabilité limitée (besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid) —, mais pas si les biens sont acquis d'une société analogue, constituée conformément au droit d'un autre État membre — en l'espèce une société à responsabilité limitée (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)? »

11 Il convient de relever, à titre préliminaire, que ni le juge de renvoi ni les parties au principal n'ont mis en doute le fait que à l'exception de celle qui concerne le droit régissant la constitution des sociétés intervenantes, le transfert litigieux répondait à toutes les conditions de l'exonération prévues par la loi et par l'arrêté d'exécution néerlandais. Il convient, dès lors, de considérer que, si les sociétés participant au transfert de l'établissement permanent aux Pays-Bas avaient toutes les deux été constituées sous la forme de sociétés anonymes ou « fermées » à responsabilité limitée de droit néerlandais, la cession de l'immeuble effectuée dans le cadre de la réorganisation du groupe Halliburton aurait bénéficié de l'exonération litigieuse.

12 S'agissant de l'article 7 du traité, il convient, tout d'abord, de rappeler (voir arrêt du 30 mai 1989, Commission/Grèce, 305/87, Rec. p. 1461, point 13) qu'il n'a vocation à s'appliquer de façon autonome que dans des situations régies par le droit communautaire pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination. Or, il est également constant (voir arrêt du 14 janvier 1988, Commission/Italie, 63/86, Rec. p. 29, point 12) que l'article 52 vise essentiellement à mettre en oeuvre, dans le domaine des activités non salariées, le principe du traitement égal consacré à l'article 7. Par conséquent, cette dernière disposition ne trouve pas application en l'espèce.

13 Il apparaît, dès lors, que par sa question le juge national demande en substance si les articles 52 et 58 du traité s'opposent à ce qu'un État membre accorde une exemption de taxe lors de l'acquisition de biens immobiliers situés sur son territoire ou de droits réels relatifs à de tels biens dans le cadre d'une réorganisation interne uniquement lorsque les biens sont acquis d'une société constituée conformément à son propre droit et non lorsqu'ils sont acquis d'une société analogue constituée conformément au droit d'un autre État membre.

14 A cet égard, il convient tout d'abord de rappeler que la liberté d'établissement, reconnue par l'article 52 aux ressortissants d'un État membre et qui comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et leur exercice dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants, comprend, conformément à l'article 58 du traité, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant

leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une succursale ou agence.

15 Ensuite, il résulte de la jurisprudence de la Cour (voir arrêt du 13 juillet 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec. p. I-4017, point 14) que les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, ou le siège en ce qui concerne les sociétés, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination, qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat.

16 Enfin, il importe de rappeler que, comme il a été indiqué par la Cour à plusieurs reprises (voir, notamment, arrêt du 28 avril 1977, Thieffry, 71/76, Rec. p. 765), depuis la fin de la période de transition, l'article 52 du traité est une disposition directement applicable malgré l'absence, dans un domaine déterminé, des directives prévues aux articles 54, paragraphe 2, et 57, paragraphe 1, du traité.

17 En l'occurrence, il convient d'observer que la règle fiscale litigieuse limite l'exonération de la taxe sur les transactions immobilières aux seules opérations effectuées entre des sociétés de droit néerlandais qui ont été constituées sous la forme de sociétés anonymes ou de sociétés « fermées » à responsabilité limitée telles que définies par la législation de cet État, à l'exclusion des formes sociétaires équivalentes prévues par les législations des autres États membres.

18 Le gouvernement néerlandais considère que cette législation ne comporte pas de discrimination parce que l'assujetti à l'impôt n'est pas la société allemande mais la société néerlandaise. La situation, étant purement interne à l'ordre juridique des Pays-Bas, ne relèverait pas du droit communautaire.

19 A cet égard, il convient de relever que le payement d'une taxe à l'occasion de la vente d'un immeuble constitue une charge qui alourdit les conditions de vente du bien et a donc des répercussions sur la situation de l'aliénateur. Dans un cas tel que celui de l'espèce, le vendeur se trouve dans une situation nettement moins favorable que s'il avait choisi la forme de la société anonyme ou de la société « fermée » à responsabilité limitée au lieu de celle d'établissement permanent pour sa branche d'activité aux Pays-Bas.

20 Bien que la différence de traitement n'ait qu'une portée indirecte sur la situation des sociétés constituées selon le droit des autres États membres, elle constitue une discrimination en raison de la nationalité prohibée par l'article 52 du traité.

21 Le gouvernement néerlandais fait valoir que la limitation de l'exonération aux sociétés de droit national est nécessaire parce que l'administration fiscale compétente est dans l'incapacité de contrôler l'équivalence entre les formes juridiques des entités des autres États membres et celles des sociétés anonymes et des sociétés « fermées » à responsabilité limitée au sens de la législation nationale.

22 Cet argument ne saurait être retenu. Les données tenant aux caractéristiques des formes sociétaires des autres États membres peuvent, en effet, être recueillies, en vue de l'application de l'impôt sur les transactions juridiques, grâce au système prévu par la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects (JO L 336, p. 15), telle que modifiée par les directives 79/1070/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979 (JO L 331, p. 8) et 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992 (JO L 76, p. 1). En effet, d'après l'article 1er, paragraphe 2, de cette directive, le système d'échange des informations est applicable aux taxes sur l'aliénation de biens meubles ou immeubles. D'autre part, l'article 1er, paragraphe 1, prévoit que ledit système porte sur toute information susceptible de permettre aux autorités compétentes des États membres l'établissement correct des impôts visés par la directive.

23 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la question posée par la juridiction nationale que les articles 52 et 58 du traité font obstacle à ce qu'une législation d'un État membre réserve les exonérations de l'impôt sur les transactions immobilières, qui est normalement dû dans le cas de cessions ou de ventes, qui ont lieu à l'occasion d'une réorganisation au sein d'un groupe de sociétés, aux seuls cas où la société bénéficiaire de cette exonération acquiert des biens immeubles auprès d'une société constituée conformément au droit national et refuse cet avantage lorsque la société aliénatrice est constituée selon le droit d'un autre État membre.

Sur les dépens

24 Les frais exposés par le gouvernement néerlandais et par la Commission des Communautés européennes, 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 (sixième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Hoge Raad der Nederlanden, par arrêt du 23 décembre 1992, dit pour droit:

Les articles 52 et 58 du traité CEE font obstacle à ce qu'une législation d'un État membre réserve les exonérations de l'impôt sur les transactions immobilières, qui est normalement dû dans le cas de cessions ou de ventes, qui

ont lieu à l'occasion d'une réorganisation au sein d'un groupe de sociétés, aux seuls cas où la société bénéficiaire de cette exonération acquiert des biens immeubles auprès d'une société constituée conformément au droit national et refuse cet avantage lorsque la société aliénatrice est constituée selon le droit d'un autre État membre.

Mancini Diez de Velasco Kakouris

Schockweiler Kapteyn

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 12 avril 1994.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

G. F. Mancini