ARRÊT DE LA COUR DU 3 JUILLET 1974 [1]

Reiniera Charlotte Brouerius van Nidek contre Inspecteur de l'enregistrement et des droits de succession (demande de décision préjudicielle, formée par le Gerechtshof 's-Gravenhage)

Affaire 7-74

Sommaire

1. *Communautés européennes — Privilèges et immunités — Fonctionnaires — Pensions de survie — Impôts nationaux — Exemption*
   (Protocole sur les privilèges et immunités des CE, art. 13, alinéa 2)

2. *Communautés européennes — Privilèges et immunités — Fonctionnaires — Pensions de survie — Impôts nationaux — Exemption — Droits de succession — Exclusion*
   (Protocole sur les privilèges et immunités des CE, art. 13, alinéa 2)

1. L'article 13, alinéa 2, du Protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes s'applique à la pension de survie allouée en vertu du statut des fonctionnaires et agents des Communautés, à la veuve d'un fonctionnaire ou agent.

2. Frappant d'une charge unique un actif successoral à l'occasion de sa transmission, les droits de succession, dans la mesure où ils sont appliqués de manière non discriminatoire aux ayants droit des fonctionnaires ou agents des Communautés comme à tous autres contribuables, ne constituent pas des « impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par les Communautés », visés à l'article 13, alinéa 2, du Protocole sur les privilèges et immunités.

Dans l'affaire 7-74

ayant pour objet la demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par la Chambre fiscale du Gerechtshof à 's-Gravenhage (La Haye) et tendant à obtenir dans le litige pendant devant ladite juridiction entre

1 — Langue de procédure : le néerlandais.

REINIERA CHARLOTTE BROUERIUS VAN NIDEK, veuve de Eduard Rudolph von Geldern, Charles Melottestraat 14, à Hoeilaart (Belgique),

et

INSPECTEUR DE L'ENREGISTREMENT ET DES DROITS DE SUCCESSION, à Rijswijk (Pays-Bas),

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13, alinéa 2, du Protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes, annexé au traité instituant un Conseil unique et une Commission unique des Communautés européennes,

LA COUR,

composée de MM. R. Lecourt, président, A. M. Donner, M. Sørensen, présidents de chambre, R. Monaco, J. Mertens de Wilmars (rapporteur), P. Pescatore, H. Kutscher, C. Ó Dálaigh, A. J. Mackenzie Stuart, juges,

avocat général : M. G. Reischl
greffier : M. A. Van Houtte

rend le présent

ARRÊT

En fait

Attendu que le jugement de renvoi et les observations écrites présentées en vertu de l'article 20 du statut de la Cour de justice CEE peuvent être résumés comme suit :

I — Faits et procédure

Mme Brouerius van Nidek, veuve E. von Geldern — requérante au principal — perçoit, depuis de décès de son conjoint, une pension de survie, qui lui est allouée par la Commission des Communautés européennes et qui est soumise, conformément au règlement n° 260/68 du Conseil du 29 février 1968 (JO n° L 56 du 4 mars 1968, p. 8), à l'impôt communautaire. La succession de son mari est ouverte aux Pays-Bas et réglée, également du point de vue des droits de succession, par la loi de cet État. D'après la loi néerlandaise sur les droits de succession (« Successierwet » du 28 juin 1956, Stb. 362), les pensions privées conventionnelles sont comprises, pour leur valeur capitalisée, dans la masse successorale imposable tandis que les pensions découlant d'un statut de droit public et les pensions privées légales ne le sont pas.

La même loi prévoit, d'autre part, que, notamment entre époux, l'actif successo-

ral est exempté de droits de succession à concurrence de 250 000 florins. Cependant, pour éviter le cumul de deux exemptions, la loi prévoit que les pensions de droit public et les pensions privées légales, quoique exemptées du droit de succession, seront néanmoins prises en compte, pour leur valeur capitalisée, pour le calcul de l'actif successoral en vue de l'application de la franchise de 250 000 florins.

L'inspecteur de l'enregistrement et des droits de succession a fait application de cette dernière règle à la succession de feu M. von Geldern, en comprenant la valeur capitalisée de la rente de survie communautaire dans l'établissement de l'actif successoral en vue du calcul de la franchise de 250 000 florins.

Estimant que cette façon d'agir viole la disposition de l'article 13, alinéa 2, du protocole sur les privilèges et immunités selon lequel les fonctionnaires et autres agents des Communautés « sont exempts d'impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par les Communautés », la requérante au principal s'est pourvue contre la décision rejetant sa réclamation, devant le Gerechtshof à la Haye, Cette juridiction, estimant que le litige soulevait des problèmes d'interprétation dudit article 13, alinéa 2, a posé à la Cour de justice les questions suivantes :

a) L'article 13, alinéa 2, du Protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes s'applique-t-il à une pension allouée par les Communautés européennes à la veuve d'un de ses fonctionnaires ?

b) Dans l'affirmative, les impôts nationaux dont cette pension est exemptée comprennent-ils aussi, en principe, les droits de succession ?

c) Si cette question doit également recevoir une réponse affirmative, l'immunité fait-elle aussi obstacle à ce que l'imposition en cause tienne compte de la valeur en capital du droit à pension (droit de base) ou ne vise-t-elle pas une répercussion indirecte de cette nature ?

d) Si l'imposition, au titre des droits de succession, de la valeur capitalisée est interdite, le but visé par l'article 13, alinéa 2, du Protocole empêche-t-il également de tenir compte de cette valeur pour déterminer l'étendue de l'exemption des droits précités à laquelle peut prétendre la veuve, conformément aux dispositions de l'article 32, alinéa 2, de la loi néerlandaise sur les successions, au titre de la partie de son émolument, étrangère à la pension immunisée ?

L'ordonnance de renvoi du 30 janvier 1974 a été enregistrée au greffe de la Cour le 31 janvier 1974.

Conformément à l'article 20 du statut de la Cour de justice de la Communauté économique européenne, l'inspecteur de l'enregistrement et des droits de succession à Rijswijk, le gouvernement néerlandais, la Commission et le Conseil ont présenté des observations écrites.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable.

II — Observations présentées en application de l'article 20 du statut de la Cour de justice de la Communauté économique européenne

A — *Observations de l'inspecteur de l'enregistrement et des droits de succession à Rijswijk*

L'*inspecteur de l'enregistrement et des droits de succession* est d'avis que l'exemption prévue à l'article 13, alinéa 2, du Protocole sur les privilèges et immunités vise les traitements, salaires et émoluments divers en tant qu'éléments du revenu (professionnel) imposable, mais non les droits de succession.

L'objectif de l'article 13 aurait en effet été d'éviter les discriminations qui pourraient résulter de l'application des

impôts nationaux aux revenus des fonctionnaires et autres agents des Communautés européennes, et de les soumettre à un impôt communautaire. Une telle ration n'existerait pas pour les droits de succession.

Le contexte de l'article 13, alinéa 2, mènerait à la même interprétation. Il ressortirait en effet de l'article 14 que, sauf disposition expresse, les fonctionnaires restent soumis à toutes les lois fiscales nationales mentionnées. Une exception serait précisément faite à l'article 13, en ce qui concerne le revenu versé par les Communautés. D'autre part, le deuxième alinéa de l'article 13 n'exempterait les revenus des fonctionnaires que des impôts nationaux qui correspondent à l'impôt communautaire, prévu au premier alinéa. Or, il n'existerait pas d'impôt communautaire sur les successions et les droits de succession ne sauraient, d'autre part, ainsi que le démontrerait la terminologie courante, être considérés comme des impôts sur les traitements, salaires et émoluments.

Il faudrait en conclure que les droits de succession néerlandais devraient être appliqués aux pensions de survie communautaires, puisque le Protocole sur les privilèges et immunités ne les exclurait pas. Il n'y aurait pas lieu de tenir compte de la déclaration du service des traitements, pensions et indemnités des Communautés attestant que la pension de survie litigieuse est soumise à l'impôt communautaire. Les pensions néerlandaises seraient, elles aussi, soumises à l'impôt sur les revenus, mais ce n'est pas de cette imposition là qu'il s'agirait en l'occurrence, mais bien de leur imputation lors du calcul des droits de succession.

L'inspecteur de l'enregistrement et des droits de succession à Rijswijk propose dès lors une réponse négative aux deuxième, troisième et quatrième questions.

B — Observations du gouvernement néerlandais

Le *gouvernement néerlandais* soutient la thèse défendue par l'inspecteur de l'enregistrement et des droits de succession. Il estime que la première question demande une réponse positive, eu égard à l'article 2, littera b, du règlement n° 549/69 du Conseil du 25 mars 1969 (JO n° L 74 du 27 mars 1969, p. 1) qui précise que « bénéficient des dispositions de l'article 13, deuxième alinéa, du Protocole sur les privilèges et immunités des Communautés ... les bénéficiaires de pensions d'invalidité, d'ancienneté ou de survie versées par les Communautés ».

Les droits de succession ne seraient toutefois pas visés par l'exemption de l'article 13, alinéa 2. Le gouvernement néerlandais invoque, lui aussi, les arguments portant sur le double rapport entre, d'une part, l'article 13, alinéa 2, et, d'autre part, les articles 13, alinéa 1, et 14. Il souligne également la différence de terminologie utilisée dans les textes anglais et français à l'article 13, alinéa 2 (« taxes », « impôts »), et l'article 14, alinéa 1 (« death duties », « droits de succession »).

La réponse à la troisième question serait donc négative, la pension capitalisée étant, de toute façon, exemptée de droits de succession ou ne tombant pas sous leur application.

La quatrième question demanderait — elle aussi — une réponse négative. L'exemption de droits de succession à concurrence de 250 000 florins chercherait à assurer un revenu équitable à ceux qui jouiraient d'une pension insuffisante ou nulle. Sa seule utilité s'inscrirait donc dans le cadre des droits de succession sur les revenus autres que les pensions. En admettant même que l'article 13, alinéa 2, exempte les pensions des droits de succession, la prise en compte des pensions pour le calcul de la franchise de 250 000 florins relèverait du domaine fiscal réservé, aux termes de l'article 14 du Protocole sur les privilèges et immunités, au législateur national.

C — Observations de la Commission

La *Commission* propose une réponse positive à la première question. Elle

invoque la disposition de l'article 2 du règlement n° 549/69 ainsi que l'article 2 du règlement n° 260/68 du Conseil du 29 février 1968 (JO n° L 56 du 4 mars 1968, p. 8) portant fixation des conditions et de la procédure d'application de l'impôt établi au profit des Communautés européennes, selon lequel sont soumis à l'impôt communautaire les bénéficiaires des pensions d'invalidité, de retraite ou de survie versées par les Communautés.

La Commission estime que l'exemption de l'article 13, alinéa 2, vise également les droits de succession. Cela ressortirait en premier lieu de la formule générale « impôts nationaux » utilisée par ledit article et dont rien ne justifierait une interprétation restrictive. La Commission se réfère ensuite à l'arrêt de la Cour du 16 décembre 1960 (affaire 6-60, Humblet/État belge, Recueil 1960, p. 1153), où il aurait été constaté que l'expression « sont exonérés de tout impôt sur les traitements » utilisée à l'article 11, littera b, du Protocole sur les privilèges et immunités CECA, indiquerait « d'une façon claire et nette l'exemption de toute imposition fiscale basée tant directement qu'indirectement sur les rémunérations exonérées ». Comme l'article 13 du Protocole actuel correspondrait, en substance, à l'article 11 du Protocole relatif aux immunités CECA qu'interprétait l'arrêt Humblet, la règle formulée alors par la Cour devrait également s'appliquer en l'espèce.

La Commission cite encore les arrêts de la Cour du 8 février 1968 (affaire 32-67, Van Leeuwen/Ville de Rotterdam, Recueil 1968, p. 70) et du 25 février 1969 (affaire 23-68, Klomp/Inspektie der Belastingen, Recueil 1969, p. 49) où il aurait été dit que les termes « impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par la Communauté » visaient les impôts nationaux sur le traitement « sous quelque forme ou quelque appellation qu'ils soient prélevés ». Conformément à cette jurisprudence, le droit de succession en tant qu'imposition destinée à pourvoir aux charges générales des pouvoirs publics ferait partie des impôts nationaux du paiement desquels la pension de survie est exemptée.

La Commission propose donc une réponse affirmative à la deuxième question.

Examinant conjointement les troisième et quatrième questions, la Commission estime qu'elles forment un tout et concernent la prise en compte de la valeur capitalisée de la pension de survie communautaire, soit pour l'inclure dans l'actif successoral imposable, soit pour la déduire de la somme exemptée, au profit du conjoint survivant, de droits de succession. La Commission estime que le litige de l'espèce peut être comparé à l'affaire 6-60, dans laquelle la Cour a dit pour droit « que le Protocole sur les privilèges et immunités de la Communauté européenne du charbon et de l'acier interdit aux États membres l'établissement à charge d'un fonctionnaire de la Communauté d'une imposition quelconque qui trouve sa cause en tout ou en partie dans le versement du traitement payé par la Communauté à ce fonctionnaire ». La Cour précisa ensuite « qu'il est également interdit par le Protocole de tenir compte dudit traitement pour fixer le taux d'impôt applicable à d'autres revenus d'un fonctionnaire ». Selon la Commission, l'exemption prévue à l'article 13, alinéa 2, accordée, comme les autres privilèges et immunités, aux termes de l'article 18 du Protocole, exclusivement dans l'intérêt des Communautés, reposerait sur deux principes. Les Communautés auraient, en premier lieu, intérêt à l'exemption, parce que sinon elles ne pourraient fixer le salaire réel des fonctionnaires, faculté qui découlerait de l'article 24 du traité instituant un Conseil unique et une Commission unique. En second lieu, l'exemption d'impôts nationaux devrait assurer l'égalité des salaires des fonctionnaires de différentes nationalités.

Il faudrait donc examiner, en vue de répondre aux troisième et quatrième questions, si la prise en compte de la valeur capitalisée de la pension de survie

pour le calcul des droits de succession nationaux peut être conciliée avec ces deux principes. En ce qui concerne le premier, la prise en compte de la pension de survie communautaire résulterait en une imposition indirecte de cette pension. Celle-ci ne pourrait donc être comprise dans le calcul de l'actif successoral, parce qu'elle augmenterait le tarif des droits de succession. Son imputation sur le montant exempté de 250 000 florins aurait pareillement pour résultat d'augmenter la part imposable de la masse successorale, qui tomberait donc sous un taux plus élevé.

En ce qui concerne le deuxième principe, la prise en compte de la pension de survie communautaire pour le calcul des droits de succession nationaux entraînerait clairement une disparité de traitement pour les fonctionnaires de nationalité différente, du fait de l'existence de systèmes différents d'imposition de droits de succession. La compétence exclusive des Communautés pour fixer le montant réel de la pension deviendrait illusoire et l'égalité de pensions des fonctionnaires serait violée si les diverses législations nationales pouvaient prendre en compte, de façon différente, la valeur capitalisée des pensions de survie pour fixer le tarif des droits de succession sur les autres éléments de l'actif successoral.

La Commission propose donc de répondre par l'affirmative aux troisième et quatrième questions.

D — Observations du Conseil

Examinant exclusivement la première question, le *Conseil* propose d'y répondre affirmativement.

Il se réfère à cet effet, en premier lieu, à l'article 2, littera b, du règlement n° 549/69 du Conseil du 25 mars 1969, déjà cité. Le point de vue selon lequel les pensions tomberaient également sous l'exemption de l'article 13, alinéa 2, correspondrait aux dispositions du chapitre 3 du titre V du statut des fonctionnaires, d'où il ressortirait que la pension n'est qu'un prolongement du salaire sur la base duquel elle est calculée, indépendamment de la somme des cotisations versées.

Le Conseil note ensuite que l'exemption prévue au deuxième alinéa de l'article 13 du Protocole constituerait le pendant de l'assujettissement à l'impôt communautaire, prévu au premier alinéa de l'article 13. A cet égard, l'assimilation, au point de vue fiscal, de la pension de survie aux autres émoluments communautaires, tels que les pensions de vieillesse ou d'invalidité, serait clairement formulée à l'article 2 du réglement n° 260/68 du Conseil du 29 février 1968 (JO n° L 56 du 4 mars 1968, p. 8).

Une réponse négative de la Cour à la première question entraînerait non seulement l'invalidité partielle du règlement n° 549/69, mais irait aussi à l'encontre du système d'assujettissement à l'impôt communautaire organisé par le règlement n° 260/68.

Le principe de l'égalité des fonctionnaires, indépendamment de leur nationalité ou pays d'origine, s'étendrait non seulement au revenu du fonctionnaire lui-même, mais également aux diverses prestations sociales rattachées à sa fonction. Ce principe ne vaudrait que pour les prestations et émoluments rattachés à la fonction, ce qui expliquerait que, pour les autres revenus, l'article 14 renvoie à la législation du dernier domicile fiscal. La pension de survie étant rattachée à la fonction, bénéficierait de l'exemption de l'article 13, alinéa 2.

Attendu qu'au cours de la procédure orale, le 8 mai 1974, M^me^ R. C. Brouerius van Nidek, représentée par M. S. van den Bergh, avocat au barreau d'Amsterdam, l'inspecteur de l'enregistrement et des droits de succession représenté par M. A. W. B. M. Hendriks, la Commission représentée par son agent, M. Jürgen Utermann, et le Conseil représenté par son agent, M. Gijs Peeters, ont été entendus en leurs observations orales.

Attendu que l'avocat général a présenté ses conclusions à l'audience du 11 juin 1974.

En droit

1 Attendu que, par arrêt du 30 janvier 1974, le Gerechtshof de 's-Gravenhage (La Haye) a posé à la Cour quatre questions relatives à l'interprétation de l'article 13, alinéa 2, du Protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes, annexé au traité instituant un Conseil unique et une Commission unique des Communautés européennes (ci-après nommé « le Protocole ») ;

2 que, selon cette disposition, les fonctionnaires et autres agents des Communautés « sont exempts d'impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par les Communautés » ;

3 que les questions posées tendent à savoir si et, le cas échéant, dans quelle mesure, cette disposition doit être prise en considération pour l'application de la loi néerlandaise sur les droits de succession (Successiewet) à la pension de survie dont bénéficie la veuve d'un fonctionnaire des Communautés européennes ;

4 attendu qu'il est en premier lieu demandé si l'article 13, alinéa 2, du Protocole s'applique à une pension de survie allouée par les Communautés européennes à la veuve d'un de ses fonctionnaires ;

5 attendu que pareille pension constitue un émolument versé par les Communautés et qui trouve sa source directe et statutairement prévue dans le régime pécuniaire des fonctionnaires et autres agents dont elle constitue un élément indissociable ;

6 que c'est, dès lors, à juste titre que le règlement (Euratom, CECA, CEE) n° 549/69 du Conseil du 25 mars 1969 (JO n° L 74 du 27 mars 1969) pris en exécution de l'article 13, alinéa 2, précité, dispose que les bénéficiaires des pensions de survie jouissent de l'exemption accordée par cette dernière disposition ;

7 que d'ailleurs ces pensions sont soumises au profit des Communautés à un impôt sur les traitements, salaires et émoluments ;

8 qu'il y a donc lieu de répondre affirmativement à la première question ;

9 attendu que, par la deuxième question, il est demandé si les droits de succession sont, en principe, compris parmi les impôts nationaux dont la pension de survie est exemptée en vertu du deuxième alinéa de l'article 13 ;

10 attendu que ce deuxième alinéa ne saurait être isolé du premier qui prévoit que, dans les conditions et suivant la procédure fixée par le Conseil, les fonctionnaires et autres agents, sont soumis au profit des Communautés à un impôt sur les traitements, salaires et émoluments versés par elles ;

11 que c'est comme conséquence de cette imposition que le deuxième alinéa exempte ces traitements, salaires et émoluments des impôts nationaux, de sorte que l'ensemble de l'article assure une imposition uniforme desdits traitements, salaires et émoluments pour tous les fonctionnaires et agents de la Communauté, en empêchant notamment, d'une part, que, par l'effet de la perception d'impôts nationaux différents, leur rémunération effective varie en raison de leur nationalité ou domicile et, d'autre part, que, par l'effet d'une double imposition, cette rémunération soit anormalement grevée ;

12 que l'exemption prévue par l'article 13, alinéa 2, ne concerne, dès lors, que les impôts nationaux de nature similaire à ceux dont la Communauté frappe les mêmes sources de revenu ;

13 que l'impôt communautaire est un impôt périodique sur les revenus, tandis que le droit de succession frappe d'une charge unique un actif successoral à l'occasion de sa transmission ;

14 que, dans ces conditions, les droits de succession, dans la mesure où ils sont appliqués de manière non discriminatoire aux ayants droit des fonctionnaires ou agents des Communautés comme à tous autres contribuables, ne constituent pas des « impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par les Communautés », visés à l'article 13, alinéa 2, du Protocole sur les privilèges et immunités ;

15 attendu que par la réponse à la deuxième question les troisième et quatrième questions sont privées d'objet ;

Sur les dépens

16 Attendu que les frais exposés par le gouvernement néerlandais, le Conseil et la Commission des Communautés européennes qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet de remboursement ;

17 que 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,

statuant sur les questions à elle soumises par le Gerechtshof de 's-Gravenhage (La Haye) par arrêt du 30 janvier 1974, dit pour droit :

1) **L'article 13, alinéa 2, du Protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes s'applique à la pension de survie allouée en vertu du statut des fonctionnaires et agents des Communautés, à la veuve d'un fonctionnaire ou agent ;**

2) **Les droits de succession, dans la mesure où ils sont appliqués de manière non discriminatoire aux ayants droit des fonctionnaires ou agents des Communautés comme à tous autres contribuables, ne constituent pas des « impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par les Communautés », visés à l'article 13, alinéa 2, du Protocole sur les privilèges et immunités.**

Lecourt Donner Sørensen Monaco Mertens de Wilmars
Pescatore Kutscher Ó Dálaigh Mackenzie Stuart

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg le 3 juillet 1974.

Le greffier
A. Van Houtte

Le président
R. Lecourt