ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

7 septembre 2006 *

Dans l'affaire C-470/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Gerechtshof te Arnhem (Pays-Bas), par décision du 27 octobre 2004, parvenue à la Cour le 2 novembre 2004, dans la procédure

N

contre

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. C. W. A. Timmermans, président de chambre, M. R. Schintgen, M^me^ R. Silva de Lapuerta, MM. G. Arestis et J. Klučka (rapporteur), juges,

* Langue de procédure: le néerlandais.

avocat général: M^me^ J. Kokott,
greffier: M. R. Grass,

considérant les observations présentées:

— pour N, par M^e^ P. L. M. van Gorkom, advocaat,

— pour le gouvernement néerlandais, par M^mes^ H. G. Sevenster et C. A. H. M. ten Dam, en qualité d'agents,

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

— pour le gouvernement allemand, par M. W.-D. Plessing, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement italien, par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de M. G. Albenzio, avvocato dello Stato,

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

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 30 mars 2006,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 18 CE et 43 CE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant N à l'Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo (ci-après l'«inspecteur») au sujet d'une décision de ce dernier déclarant irrecevable la réclamation de N contre l'avis d'imposition au titre de l'impôt sur le revenu et la cotisation à la sécurité sociale pour l'année 1997.

Le cadre juridique

La loi relative à l'impôt sur le revenu

3 En vertu de l'article 3 de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Wet op de inkomstenbelasting) de 1964 (ci-après la «WIB»), l'impôt d'un contribuable national est calculé sur le revenu imposable qui comprend, notamment, conformément à l'article 4 de cette loi, le bénéfice tiré d'une participation substantielle.

4 Aux termes de l'article 20a, paragraphe 1, sous b), de la WIB, constitue un bénéfice tiré d'une participation substantielle, le montant total des avantages résultant de la cession d'actions faisant partie d'une participation. Selon le paragraphe 3 de cet article, il y a participation substantielle lorsque le redevable détient directement ou indirectement 5 % du capital d'une société.

5 L'article 20a, paragraphe 6, sous i), de la WIB prévoit que la perte de la qualité de contribuable national, autrement que par décès, est assimilée à une cession d'actions.

6 Les modalités de calcul de l'avantage tiré d'une cession fictive sont définies à l'article 20c de la WIB. Conformément au paragraphe 1 de cet article, le gain résultant de la cession est normalement constitué par la différence entre le prix d'achat et celui de vente. En vertu du paragraphe 4 dudit article, s'il n'y a pas de contrepartie lors d'une cession ou d'une acquisition, c'est la valeur vénale, qui peut être attribuée à la participation au moment de la cession, qui est considérée comme contrepartie. Si le contribuable établit son domicile aux Pays-Bas, le paragraphe 7 du même article prévoit que le montant de référence sera, au lieu du prix d'achat, la valeur vénale des titres à la date d'entrée dudit contribuable dans cet État membre.

7 L'article 20c, paragraphe 18, de la WIB dispose:

«Un arrêté ministériel fixera les règles relatives au prix d'acquisition dans les cas où le patrimoine du contribuable comprend des actions d'une société pour laquelle l'article 20a, paragraphe 6, point i), a trouvé application à l'égard du contribuable au cours d'une année antérieure. Un arrêté ministériel pourra également fixer des règles en ce qui concerne la réduction de l'imposition qui a été fixée en application de l'article 20a, paragraphe 6, point i), ou de l'article 49, paragraphe 4, deuxième phrase, si le contribuable revient aux Pays-Bas moins de dix ans après avoir transféré son domicile hors des Pays-Bas.»

La loi sur le recouvrement des impôts

8 Le sursis de paiement d'un impôt dû en raison de la perte de la qualité de contribuable national autrement que par décès était prévu, au moment des faits au principal, à l'article 25, paragraphe 6, de la loi sur le recouvrement des impôts (Invorderingswet) de 1990 (ci-après l'«IW»). Cette disposition renvoyait à un arrêté ministériel afin de fixer les règles relatives à l'octroi d'un sursis de paiement pour une durée de dix ans sous la condition qu'une garantie suffisante fût constituée. Un tel sursis pouvait prendre fin si, notamment, des actions concernées par le sursis avaient été cédées au sens de l'article 20a, paragraphe 1 ou 6, sous a) à h), de la WIB.

9 L'article 26, paragraphe 2, de l'IW disposait, à l'époque des faits au principal:

«Un arrêté ministériel fixera les règles en vertu desquelles le contribuable peut se voir accorder un dégrèvement de l'impôt pour lequel un sursis de paiement a été accordé sur la base de l'article 25, paragraphe 6:

[...]

b) à concurrence d'un montant égal à l'impôt effectivement prélevé à l'étranger lors de la cession de ces actions au titre de l'avantage tiré de la cession au sens de l'article 25, paragraphe 8, étant entendu que le montant du dégrèvement ne dépasse pas le montant de l'imposition à laquelle un sursis a encore été accordé;

c) à concurrence d'un montant égal au montant encore dû après 10 ans.»

L'arrêté d'exécution de la loi sur le recouvrement des impôts

10 L'arrêté d'exécution de la loi sur le recouvrement des impôts (Uitvoeringsregeling invorderingswet) de 1990 (ci-après l'«URIW») est notamment visé aux articles 25 et 26 de cette loi. Les articles 2 et 4 de cet arrêté disposent:

«Article 2

1. Le receveur accorde, par voie de décision susceptible de recours, à la demande du contribuable — sans prise en compte d'un intérêt —, un sursis de paiement dans des situations telles que visées à l'article 25, paragraphe 6, de la loi, pour autant qu'une garantie suffisante soit constituée et que les conditions d'application, fixées par le receveur, soient acceptées.

2. Le sursis est accordé pour le montant de l'impôt dû au titre de l'avantage pris en compte en vertu de l'article 20a, paragraphe 6, point i), de la [...] [WIB] ainsi que pour le montant des intérêts y afférents [...].

3. Au cas où les actions, les bons de jouissance ou les créances concernés par le sursis sont cédés au sens de l'article 20a, premier ou sixième alinéa, points a) à h), de la [...] [WIB], le receveur met fin, par une décision susceptible de recours, au sursis relatif à ces actions [...].

[...]

Article 4

1. Le receveur accorde, par voie de décision susceptible de recours, à la demande du contribuable, un dégrèvement de l'impôt sur le revenu à concurrence d'un montant tel que visé au paragraphe précité dans des situations telles que visées à l'article 26, paragraphe 2, de la loi, étant entendu qu'en ce qui concerne une action, le montant de la remise ne peut pas être plus élevé que le moindre des montants suivants:

1. le montant de l'impôt pour lequel un sursis a été accordé en ce qui concerne cette action [...];

2. le montant de l'impôt qui a été effectivement prélevé à l'étranger lors de la cession de cette action, au titre de l'avantage tiré de la cession et pour lequel un sursis au paiement a été accordé en vertu de l'article 25, paragraphe 6 [...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 Le 22 janvier 1997, N a transféré son domicile des Pays-Bas au Royaume-Uni. Au moment où il a quitté les Pays-Bas, il était l'actionnaire unique de trois sociétés à responsabilité limitée de droit néerlandais (besloten vennootschappen), dont la direction de fait se trouve depuis cette même date à Curaçao (Antilles néerlandaises).

12 Pour l'année 1997, N a déclaré un revenu imposable s'élevant à 15 664 697 NLG, dont 765 NLG au titre du revenu tiré de son habitation personnelle et 15 663 932 NLG au titre du bénéfice tiré d'une participation. L'avis d'imposition fondé sur cette déclaration portait sur un montant de 3 918 275 NLG, auquel s'ajoute la somme de 228 429 NLG au titre des intérêts.

13 N a obtenu, sur sa demande, un sursis pour le paiement de ces sommes. Toutefois, conformément à la réglementation nationale en vigueur à l'époque des faits au principal, un tel sursis a été subordonné à la constitution de garanties. N a alors déposé en gage les participations qu'il détenait dans l'une de ses sociétés.

14 À la suite de l'arrêt du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409), le secrétaire d'État aux Finances a estimé, dans sa lettre du 13 avril 2004, en réponse à des questions posées par un membre de la deuxième chambre du Parlement néerlandais, que la condition relative à la constitution de garanties en vue d'obtenir un sursis de paiement ne saurait être maintenue. Par conséquent, le receveur des impôts a fait savoir à N que la garantie que celui-ci avait constituée pouvait être considérée comme levée.

15 Depuis 2002, N exploite au Royaume-Uni une ferme comprenant une pommeraie.

16 Le litige au principal pendant devant le Gerechtshof te Arnhem porte essentiellement sur la question de savoir si le principe même d'une imposition basée sur le

système établi par les WIB, IW et URIW, et dont le fait générateur est le transfert, dans un autre État membre, du domicile d'un résident néerlandais, propriétaire d'une participation substantielle au sens de l'article 20a, paragraphe 3, de la WIB, est compatible avec le droit communautaire.

17 À titre subsidiaire, N conteste les modalités de mise en œuvre de ce système d'imposition. En particulier, il considère que l'obligation de constituer des garanties, à laquelle il devait se soumettre pour bénéficier d'un sursis de paiement pour l'impôt instauré par la WIB, constitue une entrave aux droits que lui confère le droit communautaire. De même, il estime que cette entrave ne saurait être rétroactivement levée par la simple libération desdites garanties ordonnée par le secrétaire d'État aux Finances.

18 En outre, le demandeur au principal allègue que la réglementation néerlandaise prévoyant un remboursement forfaitaire des dépens pour celui qui obtient gain de cause devant la justice est contraire au droit communautaire au motif qu'elle restreint la possibilité des justiciables néerlandais de s'en prévaloir d'une manière effective.

19 Saisie en substance d'un problème relatif à la compatibilité du système d'imposition prévu par la WIB, l'IW et l'URIW avec les articles 18 CE et 43 CE, le Gerechtshof te Arnhem a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Un habitant d'un État membre qui transfère son domicile de cet État membre pour aller s'établir dans un autre État membre peut-il, dans le cadre d'une

procédure à l'encontre de l'État de départ, se prévaloir de l'application de l'article 18 CE au seul motif qu'une imposition décidée en raison de son émigration comporte ou peut comporter une entrave pour ce départ?

2) En cas de réponse négative à la première question, un habitant d'un État membre qui transfère son domicile de cet État membre pour aller s'établir dans un autre État membre peut-il, dans le cadre d'une procédure à l'encontre de l'État de départ, se prévaloir de l'application de l'article 43 CE dans le cas où il n'est pas immédiatement établi ou admissible qu'il exercera dans cet autre État membre une activité économique telle que visée dans cet article? Aux fins de la réponse à la question précédente, importe-t-il que cette activité soit exercée dans un délai prévisible? Si oui, à quelle durée ce délai peut-il être fixé?

3) En cas de réponse affirmative à la première ou à la deuxième question: l'article 18 CE ou 43 CE s'oppose-t-il à la réglementation néerlandaise en cause, en vertu de laquelle un impôt sur le revenu/cotisations à la sécurité sociale peut être décidé en raison de l'obtention fictive d'un bénéfice tiré d'une participation, au seul motif qu'un résidant néerlandais, qui cesse d'être un contribuable national parce qu'il transfère son domicile dans un autre État membre, est réputé avoir cédé ses actions faisant partie d'une participation?

4) En cas de réponse affirmative à la troisième question en raison du fait que l'octroi d'un sursis de paiement d'une imposition est subordonné à la constitution d'une garantie: l'entrave en question peut-elle être levée avec effet rétroactif par la libération de la garantie qui a été constituée? Importe-t-il, aussi, pour répondre à cette question, de savoir si la libération de la garantie a lieu sur la base d'une réglementation légale ou d'une ligne directrice, adoptée ou non dans le cadre de la mise à exécution? Importe-t-il aussi, pour répondre à cette question, de savoir si une compensation est offerte pour le préjudice éventuellement né de la constitution d'une garantie?

5) En cas de réponse affirmative à la troisième question et de réponse négative à la première partie de la quatrième question: cette entrave peut-elle alors être justifiée?»

20 Par ailleurs, le Gerechtshof te Arnhem observe que «[e]n ce qui concerne la réponse à la question de savoir si, dans le cas où un contribuable obtient gain de cause dans une procédure pour une violation du droit communautaire, le régime néerlandais du remboursement des dépens (un système forfaitaire) est contraire au droit communautaire, la juridiction de céans reprendra la question qui a été posée à cet égard à la Cour par le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch dans l'affaire [ayant donné lieu à l'arrêt du 5 juillet 2005, D., C-376/03, Rec. p. I-5821]».

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et deuxième questions

21 Par ses deux premières questions, qu'il convient d'examiner conjointement, la juridiction de renvoi demande en substance quelles dispositions du traité CE sont applicables à une affaire telle que celle au principal. Plus particulièrement, cette juridiction souhaite obtenir une clarification sur l'articulation et les rapports entre la liberté de circulation et de séjour des citoyens de l'Union européenne et la liberté d'établissement.

22 À cet égard, il y a lieu de rappeler que l'article 18 CE, qui énonce de manière générale le droit, pour tout citoyen de l'Union, de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, trouve une expression spécifique dans l'article 43 CE (arrêt du 29 février 1996, Skanavi et Chryssanthakopoulos, C-193/94, Rec. p. I-929, point 22).

23 Par conséquent, ce n'est que dans la mesure où l'article 43 CE ne trouve pas à s'appliquer à l'ensemble de la situation dans l'affaire au principal qu'il y a lieu d'apprécier au regard de l'article 18 CE ce qui n'est pas couvert par l'article 43 CE.

Sur l'applicabilité de l'article 43 CE

24 Il y a lieu d'examiner si la seule qualité d'actionnaire unique de ses sociétés permet à N de se prévaloir de l'article 43 CE.

25 Le gouvernement néerlandais estime qu'il ne saurait être question de liberté d'établissement et d'entrave à cette liberté en l'absence d'exercice effectif d'une activité économique par celui qui s'en prévaut.

26 À cet égard, et conformément à une jurisprudence bien établie, la notion d'«établissement» au sens de l'article 43 CE est une notion très large, impliquant la possibilité pour un ressortissant communautaire de participer, de façon stable et continue, à la vie économique d'un État membre autre que son État d'origine (arrêt du 30 novembre 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, point 25). Plus particulièrement, la Cour a jugé qu'une participation égale à 100 % du capital

d'une société ayant son siège dans un autre État membre que celui de résidence du titulaire de cette participation fait indubitablement entrer un tel contribuable dans le champ d'application des dispositions du traité relatives au droit d'établissement (voir arrêt du 13 avril 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, point 21).

27 Peut ainsi relever de la liberté d'établissement un ressortissant communautaire qui réside dans un État membre et 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 cette société, lui permettant d'en déterminer les activités, ce qui est toujours le cas lorsqu'il y détient 100 % des droits sociaux (voir, en ce sens, arrêt Baars, précité, points 22 et 26).

28 Or, force est de constater que la situation à l'origine du litige au principal est celle d'un ressortissant communautaire qui réside, depuis le transfert de son domicile, dans un État membre et qui détient la totalité des actions de sociétés établies dans un autre État membre. Il s'ensuit que, depuis ledit transfert, la situation de N relève du champ d'application de l'article 43 CE (voir, en ce sens, arrêt du 21 février 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Rec. p. I-1711, point 32).

29 Dans ces conditions, il n'y a pas lieu d'examiner l'applicabilité de l'article 18 CE.

30 Il y a donc lieu de répondre aux deux premières questions que, peut se prévaloir de l'article 43 CE un ressortissant communautaire, tel que le requérant au principal, qui

réside, depuis le transfert de son domicile, dans un État membre et qui détient la totalité des actions de sociétés établies dans un autre État membre.

Sur les troisième et cinquième questions

31 Par ses troisième et cinquième questions, qu'il convient également d'examiner conjointement, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 43 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre institue un régime d'imposition des plus-values en cas de transfert du domicile fiscal d'un contribuable hors de cet État membre, tel que celui au principal.

32 Le droit fiscal néerlandais prévoyait, à l'époque des faits du litige au principal, une imposition des plus-values latentes de droits sociaux, dont le fait générateur consistait dans le transfert du domicile d'un contribuable, détenteur de participations substantielles dans une société, hors des Pays-Bas.

33 À cet égard, il y a lieu de rappeler à titre liminaire que, selon une jurisprudence constante, même si la fiscalité directe relève en l'état actuel du développement du droit communautaire de la compétence des États membres, ces derniers doivent néanmoins exercer cette compétence dans le respect du droit communautaire (arrêts de Lasteyrie du Saillant, précité, point 44, et du 13 décembre 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, point 29).

34 Or il est constant que, même si le système, établi à l'époque des faits au principal par la WIB, l'IW et l'URIW, n'interdit pas à un contribuable néerlandais d'exercer son droit d'établissement, il est pourtant de nature à en restreindre l'exercice, du fait de son effet dissuasif.

35 En effet, par analogie avec ce que la Cour a déjà jugé à l'égard d'un système similaire (arrêt de Lasteyrie du Saillant, précité, point 46), le contribuable, désireux de transférer son domicile en dehors du territoire néerlandais, dans le cadre de l'exercice des droits que lui garantit l'article 43 CE, était soumis à l'époque des faits du litige au principal à un traitement désavantageux par rapport à une personne qui maintient sa résidence aux Pays-Bas. Ce contribuable devenait redevable, du seul fait d'un tel transfert, d'un impôt sur le revenu qui n'était pas encore réalisé et dont il ne disposait pas, alors que, s'il continuait de résider aux Pays-Bas, les plus-values ne seraient imposables que lorsque et dans la mesure où elles auraient été effectivement réalisées. Cette différence de traitement était de nature à décourager l'intéressé de procéder à un transfert de son domicile en dehors des Pays-Bas.

36 L'examen des modalités d'application de ce régime d'imposition des plus-values latentes de droits sociaux confirme cette conclusion. Tout d'abord, bien qu'il ait été possible de bénéficier d'un sursis de paiement, celui-ci n'était pas automatique, mais soumis à des conditions, dont notamment la constitution de garanties. Ces dernières comportent par elles-mêmes un effet restrictif, dans la mesure où elles privent le contribuable de la jouissance du patrimoine donné en garantie (voir, en ce sens, arrêt de Lasteyrie du Saillant, précité, point 47).

37 Ensuite, les moins-values survenues après le transfert du domicile n'étaient pas prises en compte pour réduire la dette fiscale au moment des faits du litige au principal. Ainsi, l'impôt sur la plus-value non réalisée, fixé au moment dudit transfert, assorti d'un sursis de paiement, et échu à l'occasion d'une cession ultérieure des titres en question, aurait pu dépasser celui que le contribuable aurait dû acquitter si la cession avait été effectuée à la même date, sans qu'il y ait eu transfert du domicile du contribuable en dehors des Pays-Bas. L'impôt sur le revenu y aurait été calculé sur la base de la plus-value effectivement réalisée au moment de la cession, laquelle plus-value aurait pu être moins élevée, voire inexistante.

38 Finalement, ainsi que le relève à juste titre M^me^ l'avocat général au point 79 de ses conclusions, la déclaration fiscale exigée au moment du transfert du domicile hors des Pays-Bas est une formalité supplémentaire, qui est de nature à entraver davantage le départ de l'intéressé et qui ne s'impose aux contribuables qui continuent de résider dans cet État membre qu'au moment où ils cèdent effectivement leurs participations.

39 Dans ces conditions, le régime d'imposition en cause au principal est susceptible d'entraver l'exercice de la liberté d'établissement.

40 Il résulte toutefois d'une jurisprudence bien établie que les mesures nationales susceptibles de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité peuvent néanmoins être admises à condition qu'elles poursuivent un objectif d'intérêt général, qu'elles soient propres à garantir la réalisation de celui-ci, et qu'elles n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif qu'elles poursuivent (voir, en ce sens, arrêt de Lasteyrie du Saillant, précité, point 49).

41 S'agissant d'abord de la condition tenant à la satisfaction d'un but d'intérêt général et à la possibilité de l'atteindre par le régime fiscal en cause, la juridiction de renvoi constate que, au vu de la genèse de leur adoption, les dispositions nationales visées au principal entendent, notamment, assurer une répartition, sur la base du principe de territorialité, du pouvoir d'imposition des plus-values des droits sociaux entre les États membres. Selon le gouvernement néerlandais, cette réglementation aurait également pour objectif d'empêcher les doubles impositions.

42 Il y a lieu de rappeler, d'une part, que la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres est un objectif légitime reconnu par la Cour (voir, en ce sens, arrêt Marks & Spencer, précité, point 45). D'autre part, conformément à l'article 293 CE, les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants, l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté.

43 Toutefois, abstraction faite de la convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (JO 1990, L 225, p. 10), aucune mesure d'unification ou d'harmonisation visant à éliminer les doubles impositions n'a été adoptée dans le cadre communautaire et les États membres n'ont conclu, au titre de l'article 293 CE, aucune convention multilatérale à cet effet (voir, en ce sens, arrêts du 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, Rec. p. I-2793, point 23, et D., précité, point 50).

44 C'est dans ce contexte que la Cour a déjà jugé que, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, les États membres demeurent compétents pour définir, par voie conventionnelle ou unilatérale, les critères de répartition de leur pouvoir de taxation, en vue notamment, d'éliminer les doubles impositions (arrêts Gilly, précité, points 24 et 30; du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, point 57; du 12 décembre 2002, De Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, point 93, et du 23 février 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, points 47 et 48).

45 À cet égard, il n'est pas déraisonnable, pour les États membres, de s'inspirer de la pratique internationale et notamment des modèles de convention élaborés par

l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) (voir arrêts précités Gilly, point 31, et van Hilten-van der Heijden, point 48).

46 Ainsi, les gains réalisés à l'occasion de la cession de biens sont imposés, conformément à l'article 13, paragraphe 5, de la convention modèle de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, en particulier, dans sa version de 2005, dans l'État contractant dont le cédant est un résident. Or, comme l'a souligné M^me^ l'avocat général aux points 96 et 97 de ses conclusions, c'est conformément à ce principe de territorialité fiscale, associé à un élément temporel, à savoir le séjour sur le territoire national pendant la période où le gain imposable est apparu, que les dispositions nationales en cause prévoient le recouvrement de l'impôt sur les plus-values enregistrées aux Pays-Bas, dont le montant a été fixé au moment de l'émigration du contribuable concerné et dont le paiement a été suspendu jusqu'à la cession effective des titres.

47 Il en découle, d'une part, que la mesure en cause au principal poursuit un objectif d'intérêt général et, d'autre part, qu'elle est propre à garantir la réalisation dudit objectif.

48 Enfin, il convient d'examiner si une mesure, telle que celle en cause dans le litige au principal, ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif qu'elle poursuit.

49 Certes, il a été constaté au point 38 du présent arrêt que la déclaration fiscale exigée au moment du transfert de domicile, nécessaire pour calculer l'impôt sur le revenu, constitue bien une formalité administrative susceptible de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice des libertés fondamentales par le contribuable intéressé, mais

elle ne saurait être considérée comme disproportionnée au regard de l'objectif légitime de répartition du pouvoir fiscal notamment aux fins de l'élimination de la double imposition entre les États membres.

50 Bien qu'il eût été possible de ne fixer la part de l'impôt revenant à l'État membre d'origine qu'a posteriori, à la date de la cession effective des titres, cela n'aurait pas engendré d'obligations moins importantes dans le chef d'un tel contribuable. Outre la déclaration fiscale que celui-ci aurait dû présenter aux services compétents néerlandais au moment de la cession de ses participations, il aurait été tenu de conserver tous les justificatifs tendant à la détermination de la valeur vénale de ces dernières au moment de son transfert de son domicile, ainsi qu'aux éventuels coûts déductibles.

51 En revanche, s'agissant de l'obligation de constituer des garanties, nécessaire à l'octroi d'un sursis de paiement de l'impôt qui est normalement dû, même si celle-ci facilite sans doute la perception de cet impôt auprès d'un résident étranger, elle va au-delà de ce qui est strictement nécessaire pour assurer le fonctionnement et l'efficacité d'un tel régime fiscal fondé sur le principe de la territorialité fiscale. En effet, il existe des moyens moins restrictifs au regard des libertés fondamentales.

52 Ainsi que l'a relevé M[me] l'avocat général au point 113 de ses conclusions, le législateur communautaire a déjà pris des mesures d'harmonisation, qui poursuivent en substance le même but. Concrètement, 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, de certains droits d'accises et des taxes sur les primes d'assurance (JO L 336, p. 15), telle que modifiée par la directive 2004/106/CE du Conseil, du 16 novembre 2004 (JO L 359, p. 30), permet à un État membre de solliciter des autorités compétentes d'un autre État membre toutes les informations susceptibles de lui permettre la fixation correcte des impôts sur le revenu (arrêts du 28 octobre 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec. p. I-7641, point 26, et du 26 juin 2003, Skandia et Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, point 42).

53 De plus, la directive 76/308/CEE du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane (JO L 73, p. 18), telle que modifiée par la directive 2001/44/CE du Conseil, du 15 juin 2001 (JO L 175, p. 17), prévoit qu'un État membre peut demander l'assistance d'un autre État membre lors du recouvrement de créances relatives à certains impôts, dont ceux sur le revenu et la fortune.

54 Enfin, seul saurait être, dans ce contexte, considéré comme proportionné au regard de l'objectif poursuivi un tel système de recouvrement de l'impôt sur le revenu des titres mobiliers, qui tient entièrement compte des moins-values susceptibles de se produire ultérieurement au transfert du domicile du contribuable concerné, à moins que ces moins-values n'aient été déjà prises en compte dans l'État membre d'accueil.

55 Par conséquent, il y a lieu de répondre aux troisième et cinquième questions que l'article 43 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre institue un régime d'imposition des plus-values en cas de transfert du domicile d'un contribuable hors de cet État membre, tel que celui en cause au principal, qui conditionne l'octroi du sursis de paiement de cet impôt à la constitution de garanties et qui ne tient pas entièrement compte des moins-values susceptibles de se produire ultérieurement au transfert de domicile de l'intéressé et qui n'étaient pas prises en compte par l'État membre d'accueil.

Sur la quatrième question

56 Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande en substance si la libération de la garantie, constituée aux fins de l'obtention du sursis de paiement de

l'impôt sur les plus-values des titres mobiliers, conduit, dans une situation telle que celle au principal, à lever rétroactivement toute entrave. Elle demande, ensuite, si la forme de l'acte sur la base duquel la garantie a été libérée a une incidence quelconque sur cette appréciation. Elle souhaite savoir, enfin, si une compensation est due pour réparer un éventuel préjudice ainsi né.

57 Ainsi que l'a observé M^me^ l'avocat général au point 128 de ses conclusions, la constitution des garanties n'est, en règle générale, pas dépourvue de coûts connexes. En particulier, le dépôt en gage de titres de sociétés peut réduire la confiance dans la solvabilité de leur propriétaire, auquel s'appliqueraient, le cas échéant, des conditions de crédit moins favorables. Ainsi, de telles conséquences ne sauraient être réparées rétroactivement par la simple libération de la garantie.

58 Par ailleurs, il est constant que la question relative à la forme de l'acte sur la base duquel la garantie a été libérée est dépourvue de toute pertinence à cet égard.

59 En ce qui concerne la possibilité d'obtenir une compensation du préjudice né de l'obligation de constituer une garantie afin de pouvoir bénéficier d'un sursis de paiement de l'impôt en question, il convient de rappeler qu'il incombe aux juridictions des États membres, par application du principe de coopération énoncé à l'article 10 CE, d'assurer la protection juridique découlant, pour les justiciables, de l'effet direct du droit communautaire. En l'absence de réglementation communautaire en la matière, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent de l'effet direct du droit communautaire. Toutefois, ces modalités ne peuvent être moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne (principe de l'équivalence) ni rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (principe de l'effectivité) (voir, en ce sens, arrêts du 16 décembre 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989, point 5; du 14 décembre 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I-4599, point 12, et du 8 mars 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 et 410/98, Rec. p. I-1727).

60 En outre, la Cour a déjà jugé que c'est au droit national qu'il appartient de régler, dans le respect des principes rappelés ci-dessus, toutes questions accessoires ayant trait à la restitution de taxes indûment perçues, tel le versement éventuel d'intérêts, y compris la date à partir de laquelle ceux-ci doivent être calculés et leur taux (arrêts du 21 mai 1976, Roquette frères/Commission, 26/74, Rec. p. 677, points 11 et 12; du 12 juin 1980, Express Dairy Foods, 130/79, Rec. p. 1887, points 16 et 17, ainsi que Metallgesellschaft e.a., précité, point 86).

61 Il n'en saurait aller différemment d'une demande visant le paiement des intérêts moratoires destinés à compenser les coûts éventuels engendrés par la constitution des garanties, étant donné les similitudes qui existent entre une restitution des taxes indûment perçues et une libération de garanties exigées en violation du droit communautaire.

62 Au demeurant, un préjudice causé par la constitution d'une garantie, exigée en violation du droit communautaire, est susceptible d'engager la responsabilité de l'État membre, auteur de la mesure litigieuse.

63 Pour ce qui est des conditions dans lesquelles un État membre est tenu de réparer les dommages causés aux particuliers par des violations du droit communautaire qui lui sont imputables, il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'elles sont au nombre de trois, à savoir que la règle de droit violée a pour objet de conférer des droits aux particuliers, que la violation est suffisamment caractérisée et qu'il existe un lien de causalité direct entre la violation de l'obligation qui incombe à l'État et le dommage subi par les personnes lésées. L'appréciation de ces conditions est fonction de chaque type de situation (arrêts du 5 mars 1996, Brasserie du pêcheur et Factortame, C-46/93 et C-48/93, Rec. p. I-1029, point 51; du 8 octobre 1996, Dillenkofer e.a., C-178/94, C-179/94 et C-188/94 à C-190/94, Rec. p. I-4845, point 21, et du 4 juillet 2000, Haim, C-424/97, Rec. p. I-5123, point 36).

64 En ce qui concerne plus particulièrement la deuxième condition, la Cour a déjà jugé que, d'une part, une violation du droit communautaire est suffisamment caractérisée lorsqu'un État membre, dans l'exercice de son pouvoir normatif, a méconnu, de manière manifeste et grave, les limites qui s'imposent à l'exercice de ses pouvoirs (voir arrêts précités Brasserie du pêcheur et Factortame, point 55, et Dillenkofer e.a., point 25) et que, d'autre part, lorsque l'État membre en cause, au moment où il a commis l'infraction, ne disposait que d'une marge d'appréciation considérablement réduite, voire inexistante, la simple infraction au droit communautaire peut suffire à établir l'existence d'une violation suffisamment caractérisée (arrêt du 23 mai 1996, Hedley Lomas, C-5/94, Rec. p. I-2553, point 28).

65 Pour déterminer si une infraction au droit communautaire constitue une violation suffisamment caractérisée, le juge national, saisi d'une demande en réparation, doit tenir compte de tous les éléments qui caractérisent la situation qui lui est soumise. Parmi ces éléments, figurent notamment le degré de clarté et de précision de la règle violée, le caractère intentionnel ou involontaire du manquement commis ou du préjudice causé, le caractère excusable ou inexcusable d'une éventuelle erreur de droit, la circonstance que les attitudes prises par une institution communautaire ont pu contribuer à l'adoption ou au maintien de mesures ou de pratiques nationales contraires au droit communautaire (voir arrêts précités Brasserie du pêcheur et Factortame, point 56, et Haim, point 43).

66 Il convient de relever à cet égard que les règles du droit communautaire concernées sont des dispositions du traité en vigueur et directement applicables bien avant les faits au principal. Cependant, à l'époque où le système fiscal en cause est entré en vigueur, à savoir le 1er janvier 1997, la Cour n'avait pas encore rendu l'arrêt de Lasteyrie du Saillant, précité, dans lequel elle a jugé pour la première fois que l'obligation de constituer des garanties aux fins de l'obtention d'un sursis de paiement d'un impôt sur les plus-values mobilières, à plusieurs égards analogue à celui au principal, est contraire à la liberté d'établissement.

67 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la quatrième question qu'une entrave résultant d'une constitution de garantie exigée en violation du droit communautaire ne saurait être levée avec effet rétroactif par la simple libération de cette garantie. La forme de l'acte sur la base duquel la garantie a été libérée n'a aucune incidence sur cette appréciation. Lorsque l'État membre prévoit le paiement d'intérêts moratoires à l'occasion de la restitution d'une garantie exigée, en violation du droit interne, ces intérêts sont également dus en cas de violation du droit communautaire. En outre, il incombe à la juridiction de renvoi d'apprécier, conformément aux orientations fournies par la Cour et dans le respect des principes de l'équivalence et de l'effectivité, l'existence de la responsabilité de l'État membre concerné du fait du préjudice causé par l'obligation de constituer une telle garantie.

Sur le régime applicable au remboursement des dépens

68 Bien que le dispositif de la décision de renvoi ne mentionne que les cinq questions traitées ci-dessus, il apparaît de la référence, opérée dans cette même décision, à l'arrêt D, précité, que la juridiction de renvoi souhaite en substance obtenir des éclaircissements quant à la compatibilité du régime néerlandais applicable au remboursement de dépens au regard du droit communautaire. En l'occurrence, c'est l'une des questions auxquelles cette juridiction est confrontée dans le litige au principal.

69 Néanmoins, il ressort d'une jurisprudence constante que la nécessité de parvenir à une interprétation du droit communautaire qui soit utile pour le juge national exige que celui-ci définisse le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'insèrent les questions qu'il pose ou que, à tout le moins, il explique les hypothèses factuelles sur lesquelles ces questions sont fondées (voir, notamment, arrêts du 26 janvier 1993,

Telemarsicabruzzo e.a., C-320/90 à C-322/90, Rec. p. I-393, points 6 et 7; du 21 septembre 1999, Albany, C-67/96, Rec. p. I-5751, point 39, et du 13 avril 2000, Lehtonen et Castors Braine, C-176/96, Rec. p. I-2681, point 22).

70 Les informations fournies dans les décisions de renvoi ne doivent pas seulement permettre à la Cour d'apporter des réponses utiles, mais elles doivent également donner aux gouvernements des États membres ainsi qu'aux autres parties intéressées la possibilité de présenter des observations conformément à l'article 23 du statut de la Cour de justice. Il incombe à la Cour de veiller à ce que cette possibilité soit sauvegardée, compte tenu du fait que, en vertu de la disposition précitée, seules les décisions de renvoi sont notifiées aux parties intéressées (voir, notamment, ordonnance du 23 mars 1995, Saddik, C-458/93, Rec. p. I-511, point 13; arrêts précités Albany, point 40, ainsi que Lehtonen et Castors Braine, point 23).

71 Or, force est de constater que lesdites conditions ne sont pas remplies en ce qui concerne le régime applicable au remboursement des dépens.

72 Dans ces conditions, la question relative audit régime est irrecevable.

Sur les dépens

73 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. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit:

1) **Peut se prévaloir de l'article 43 CE un ressortissant communautaire, tel que le requérant au principal, qui réside, depuis le transfert de son domicile, dans un État membre et qui détient la totalité des actions de sociétés établies dans un autre État membre.**

2) **L'article 43 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre institue un régime d'imposition des plus-values en cas de transfert du domicile d'un contribuable hors de cet État membre, tel que celui en cause au principal, qui conditionne l'octroi du sursis de paiement de cet impôt à la constitution de garanties et qui ne tient pas entièrement compte des moins-values susceptibles de se produire ultérieurement au transfert de domicile de l'intéressé et qui n'étaient pas prises en compte par l'État membre d'accueil.**

3) **Une entrave résultant d'une constitution de garantie exigée en violation du droit communautaire ne saurait être levée avec effet rétroactif par la simple libération de cette garantie. La forme de l'acte sur la base duquel la garantie a été libérée n'a aucune incidence sur cette appréciation. Lorsque l'État membre prévoit le paiement d'intérêts moratoires à l'occasion de la restitution d'une garantie exigée, en violation du droit interne, ces intérêts sont également dus en cas de violation du droit communautaire. En outre, il incombe à la juridiction de renvoi d'apprécier, conformément aux orientations fournies par la Cour et dans le respect des principes de l'équivalence et de l'effectivité, l'existence de la responsabilité de l'État membre concerné du fait du préjudice causé par l'obligation de constituer une telle garantie.**

Signatures