ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

5 juillet 2005 *

Dans l'affaire C-376/03,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Pays-Bas), par décision du 24 juillet 2003, parvenue à la Cour le 8 septembre 2003, dans la procédure

D.

contre

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, MM. P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas et A. Borg Barthet, présidents de chambre, MM. J.-P. Puissochet, R. Schintgen, M^me^ N. Colneric, MM. S. von Bahr (rapporteur), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka et U. Lõhmus, juges,

* Langue de procédure: le néerlandais.

avocat général: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,
greffier: M^me^ M.-F. Contet, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 14 septembre 2004,

considérant les observations présentées:

— pour D., par M^es^ D. M. Weber et E. M. S. Spierts, advocaten,

— pour l'Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, par M. G. P. Soethoudt, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement néerlandais, par M^mes^ H. G. Sevenster et J. G. M. van Bakel, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement belge, par M^me^ E. Dominkovits, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement allemand, par M^me^ A. Tiemann, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement français, par M. G. de Bergues et M^me^ C. Jurgensen-Mercier, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement finlandais, par M^me^ A. Guimaraes-Purokoski, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par MM. M. Bethell et K. Manji, en qualité d'agents, assistés de M. D. Wyatt, QC,

— 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 26 octobre 2004,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 73 B et 73 D du traité CE (devenus articles 56 CE et 58 CE).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. D., ressortissant allemand, à l'Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (administration fiscale néerlandaise) à propos du refus de ce dernier de lui accorder le bénéfice d'un abattement en matière d'impôt sur la fortune.

D.

Le cadre juridique

La loi relative à l'impôt sur la fortune

3 À l'époque des faits au principal, le Royaume des Pays-Bas appliquait un impôt sur la fortune fondé sur la loi du 16 décembre 1964 relative à l'impôt sur la fortune (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964, p. 520, ci-après la «Wet VB»). Il s'agit d'un impôt direct sur le patrimoine, dont le taux est de 8 pour 1 000 du montant de celui-ci.

4 Selon l'article 1er de la Wet VB, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en cause au principal, sont soumises à l'impôt sur la fortune toutes les personnes physiques résidant aux Pays-Bas (contribuables résidents) ainsi que toutes celles qui, bien que ne résidant pas dans cet État membre, y disposent d'un patrimoine (contribuables non-résidents).

5 Selon l'article 3, paragraphes 1 et 2, de cette loi, les contribuables résidents sont imposés sur la base de leur patrimoine mondial au début de l'année civile. Leur fortune imposable est égale à la valeur de l'ensemble de leurs biens diminuée du montant de l'ensemble de leurs dettes.

6 En vertu de l'article 12 de ladite loi, les contribuables non-résidents sont imposés en fonction du patrimoine qu'ils possèdent aux Pays-Bas au début de l'année civile

concernée. Leur fortune imposable est égale à la valeur de leurs biens situés aux Pays-Bas diminuée de la valeur de leurs dettes dans cet État membre.

7 L'article 14, paragraphe 2, de la Wet VB prévoit que les contribuables résidents bénéficient d'un abattement appliqué à leur patrimoine mondial tandis que les contribuables non-résidents, imposés sur leur patrimoine aux Pays-Bas, n'en bénéficient pas.

8 En vertu de l'article 14, paragraphe 3, de cette loi, le montant de l'abattement est différent selon que les contribuables résidents relèvent de la classe d'impôt I, relative aux célibataires, ou de la classe d'impôt II, concernant les couples mariés. Il s'élève, au titre de l'année d'imposition en cause au principal, à 193 000 NLG pour les premiers et à 241 000 NLG pour les seconds.

9 Par décision du 18 avril 2003, prise sur le fondement d'un jugement du Gerechtshof te 's-Gravenhage du 18 juillet 2000, le ministre des Finances a accepté que cet abattement soit également appliqué aux contribuables non-résidents, dont 90 % au moins du montant de la fortune sont détenus aux Pays-Bas.

La convention tendant à éviter les doubles impositions

10 La convention entre le gouvernement du Royaume de Belgique et le gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à régler certaines autres questions en matière fiscale a été signée le 19 octobre 1970 (ci-après la «convention belgo-néerlandaise»).

D.

11 L'article 23, paragraphe 1, de cette convention, qui figure sous le chapitre relatif à l'imposition sur la fortune, dispose:

«La fortune constituée par des biens immobiliers, [...], est imposable dans l'État où ces biens sont situés.»

12 L'article 24 de ladite convention figure sous le chapitre intitulé «Dispositions préventives de la double imposition». Ses paragraphes 1 et 2 concernent respectivement les résidents des Pays-Bas et ceux de la Belgique. Selon le paragraphe 1, point 1, de cet article, «les Pays-Bas peuvent, lors de l'imposition de leurs résidents, inclure dans la base imposable les éléments du revenu ou de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente convention, sont imposables en Belgique». Le point 2, du même paragraphe prévoit que, dans ce cas, une réduction sur le montant de l'impôt est appliquée pour tenir compte de l'impôt payé en Belgique et établit une règle de calcul de cette réduction. Le paragraphe 2 dudit article contient des dispositions spécifiques applicables aux résidents de la Belgique ayant perçu des revenus en provenance des Pays-Bas.

13 L'article 25, paragraphe 3, de la convention belgo-néerlandaise, intitulé «Non-discrimination», dispose:

«Les personnes physiques résidentes de l'un des États bénéficient dans l'autre État des déductions personnelles, abattements et réductions qui sont accordées par cet autre État à ses propres résidents en raison de leur situation ou de leurs charges de famille.»

La réglementation relative au remboursement des frais de justice

14 En vertu de la loi générale sur le droit administratif (Algemene Wet Bestuursrecht) et de l'arrêté sur les frais de justice (Besluit proceskosten bestuursrecht), le remboursement des frais de justice est déterminé selon un système forfaitaire. Les actes effectués par un professionnel du droit se voient attribuer des points qui se traduisent par un montant de remboursement. Dans certains cas, il est possible de déroger à ce système et d'obtenir un montant de remboursement plus élevé.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

15 M. D. réside en Allemagne. Au 1er janvier 1998, 10 % du montant de sa fortune étaient constitués de biens immobiliers situés aux Pays-Bas, le reste de celle-ci étant détenu en Allemagne. Conformément à l'article 1er de la Wet VB, l'intéressé a été assujetti à l'impôt sur la fortune, en qualité de contribuable non-résident, au titre de l'année 1998.

16 Bien que ne disposant pas de 90 % du montant de sa fortune aux Pays-Bas, M. D. a demandé à bénéficier de l'abattement visé à l'article 14, paragraphe 2, de la Wet VB, en se fondant sur le droit communautaire. Sa demande a cependant été rejetée par l'inspecteur des impôts.

17 M. D. a alors introduit un recours contre la décision rejetant cette demande devant le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, à l'appui duquel il a invoqué l'existence d'une discrimination au regard notamment des dispositions des articles 56 CE et 58 CE ainsi que de la convention belgo-néerlandaise.

18 M. D. conteste également le bien-fondé de la réglementation néerlandaise relative au remboursement des frais de justice au motif que, même si ses arguments étaient accueillis, il ne pourrait être remboursé que d'une manière limitée, ce qui rendrait extrêmement difficile, voire impossible, l'exercice des droits reconnus par l'ordre juridique communautaire.

19 Éprouvant des doutes en ce qui concerne les arguments de droit communautaire soulevés par M. D., le Gerechtshof te 's-Hertogenbosch a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Le droit communautaire, et en particulier les articles 56 CE et suivants, s'oppose-t-il à une réglementation comme celle visée dans la procédure au principal, en vertu de laquelle un contribuable résident a toujours droit au bénéfice d'un abattement dans le cadre de l'impôt sur la fortune, alors qu'un contribuable non-résident n'y a pas droit lorsque son patrimoine se trouve pour l'essentiel dans son État de résidence (où aucun impôt sur la fortune n'est au demeurant perçu)?

2) En cas de réponse négative, la situation est-elle différente en l'espèce du fait que, en application d'un traité bilatéral, les Pays-Bas reconnaissent le droit à cet abattement aux personnes habitant en Belgique (où il n'y a pas non plus d'impôt sur la fortune), qui se trouvent par ailleurs placées dans des circonstances comparables?

3) En cas de réponse affirmative à l'une des deux questions précédentes, est-ce que, dans une affaire où le justiciable a obtenu gain de cause devant le juge national à cause d'une violation du droit communautaire commise par un État membre, le droit communautaire s'oppose à une réglementation en matière de frais de procès comme celle qui est en cause en l'espèce, aux termes de laquelle les frais de procès ne peuvent en principe donner lieu qu'au versement d'une indemnité limitée?»

Sur la première question

Observations soumises à la Cour

20 M. D. soutient qu'une réglementation telle que la réglementation néerlandaise en cause au principal constitue une entrave à la libre circulation des capitaux, contraire à l'article 56 CE et non justifiée par l'article 58 CE, au motif qu'elle crée une discrimination à l'encontre des non-résidents qui investissent dans des biens immobiliers aux Pays-Bas. Ainsi, à fortune égale détenue dans cet État membre, seul le résident bénéficie d'un abattement pour le calcul de l'impôt sur la fortune.

21 Il n'y aurait aucune circonstance objective susceptible de justifier une différence de traitement entre les deux catégories de contribuables au sens de la jurisprudence de la Cour (arrêt du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225). La circonstance que les non-résidents sont soumis à l'impôt sur la fortune de manière limitée, à savoir uniquement sur la partie de leur fortune située aux Pays-Bas, tandis que les résidents sont soumis à cet impôt de manière illimitée, sur leur patrimoine mondial, ne constituerait pas une différence objective. Cette différence s'expliquerait par la limitation de compétence fiscale des États membres.

22 M. D. ajoute qu'il convient de distinguer l'impôt sur la fortune de l'impôt sur le revenu dont il était question dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Schumacker, précité. Les solutions appliquées en matière d'impôt sur le revenu ne seraient pas nécessairement transposables à l'impôt sur la fortune. Contrairement à ce qui est admis en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, il importerait peu, s'agissant de l'impôt sur la fortune, que l'essentiel de la fortune du contribuable soit concentré dans son État de résidence.

23 Selon les gouvernements néerlandais, belge, allemand, français, ainsi que la Commission des Communautés européennes, en revanche, les résidents et les non-résidents ne sont pas, en règle générale, dans une situation comparable en matière d'impôts directs et la différence de traitement contestée par M. D. est compatible avec les règles du traité.

Réponse de la Cour

24 Il y a lieu, tout d'abord, de rappeler qu'un investissement immobilier tel que celui effectué par M. D. aux Pays-Bas constitue un mouvement de capital au sens de

l'article 1er de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (JO L 178, p. 5), et de la nomenclature des mouvements de capitaux figurant à l'annexe 1 de cette directive. Ladite nomenclature a conservé la valeur indicative qui était la sienne pour définir la notion de «mouvement de capitaux» (voir arrêt du 23 septembre 2003, Ospelt et Schlössle Weissenberg, C-452/01, Rec. p. I-9743, point 7). Un tel investissement relève du champ d'application des règles relatives à la libre circulation des capitaux prévues aux articles 56 CE et suivants.

25 L'article 56 CE interdit les restrictions aux mouvements de capitaux sous réserve des dispositions de l'article 58 CE. Il résulte des paragraphes 1 et 3 de cette dernière disposition que les États membres peuvent, dans leur législation fiscale, établir une distinction entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents pour autant que cette distinction ne constitue ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux.

26 En matière d'impôts directs, la Cour a admis que la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables (arrêt Schumacker, précité, point 31).

27 S'agissant de l'impôt sur le revenu, la Cour a jugé que la situation du résident est différente de celle du non-résident dans la mesure où l'essentiel de ses revenus est normalement centralisé dans l'État de résidence. Par ailleurs, cet État dispose généralement de toutes les informations nécessaires pour apprécier la capacité contributive globale du contribuable compte tenu de sa situation personnelle et familiale (arrêt Schumacker, précité, point 33).

28 La Cour en a conclu que le fait pour un État membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde aux résidents n'est, en règle

générale, pas discriminatoire puisque ces deux catégories de contribuables ne se trouvent pas dans une situation comparable.

29 La Cour a néanmoins considéré qu'il pouvait en aller différemment lorsque le non-résident ne perçoit pas de revenus significatifs dans l'État membre de résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'État d'emploi de sorte que l'État de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale. Il n'existe alors entre un tel non-résident et un résident exerçant une activité salariée comparable aucune différence objective de nature à fonder une différence de traitement en ce qui concerne la prise en considération, aux fins de l'imposition, de la situation personnelle et familiale du contribuable (voir, notamment, arrêts Schumacker, précité, points 36 et 37, ainsi que du 1er juillet 2004, Wallentin, C-169/03, Rec. p. I-6443, point 17).

30 La Cour a ainsi admis qu'un État membre subordonne l'application d'un avantage à des non-résidents à la condition que 90 % au moins du montant de leurs revenus mondiaux soient soumis à l'impôt dans cet État (arrêt du 14 septembre 1999, Gschwind, C-391/97, Rec. p. I-5451, point 32).

31 La situation de l'assujetti à l'impôt sur la fortune et celle de l'assujetti à l'impôt sur le revenu sont, à plusieurs égards, similaires.

32 Tout d'abord, l'impôt sur la fortune, comme l'impôt sur le revenu, constitue un impôt direct établi en fonction de la capacité contributive du contribuable. L'impôt sur la fortune est souvent considéré comme un complément de l'impôt sur le revenu, portant notamment sur le capital.

33 Ensuite, l'assujetti à l'impôt sur la fortune détient, en règle générale, la plus grande partie de son patrimoine dans l'État dont il est résident. Ainsi que la Cour l'a déjà constaté, cet État membre constitue le plus souvent l'endroit où l'assujetti a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux (voir arrêt du 12 juin 2003, Gerritse, C-234/01, Rec. p. I-5933, point 43).

34 Il y a lieu, par conséquent, d'examiner si, comme en matière d'impôt sur le revenu, la situation du résident et celle du non-résident, dans le cadre de l'impôt sur la fortune, ne sont en règle générale pas comparables.

35 À cet égard, il convient d'analyser la situation d'une personne telle que M. D. qui détient 90 % du montant de sa fortune dans l'État membre dont il est résident et 10 % dans un autre État membre disposant d'une législation sur l'impôt sur la fortune telle que celle prévue aux Pays-Bas. Cette personne est soumise à l'impôt sur la fortune dans cet autre État membre sur la part correspondant à 10 % du patrimoine qu'elle y détient, sans bénéficier d'aucun abattement. Les résidents de cet autre État membre sont imposés sur la valeur que représente l'ensemble de la fortune qu'ils détiennent dans le monde, et non pas seulement sur le territoire de cet État, diminuée du montant d'un abattement.

36 Il y a lieu de constater que cet abattement — dont le but est d'assurer qu'au moins une partie du patrimoine global de l'assujetti concerné soit exempte d'impôt sur la fortune — ne joue pleinement son rôle que si l'imposition porte sur la totalité de la fortune de l'intéressé. Par conséquent, les non-résidents qui ne sont taxés dans cet autre État membre que sur une partie de leur fortune ne sont en général pas fondés à bénéficier dudit abattement.

37 Comme en matière d'impôt sur le revenu, il convient ainsi de considérer, en ce qui concerne l'impôt sur la fortune, que la situation du non-résident est différente de

celle du résident dans la mesure où non seulement l'essentiel des revenus, mais aussi l'essentiel de la fortune de ce dernier sont normalement centralisés dans l'État dont il est résident. Par conséquent, cet État membre est le mieux placé pour tenir compte de la capacité contributive globale du résident en lui appliquant, le cas échéant, les abattements prévus par sa législation.

38 Il s'ensuit qu'un contribuable qui ne détient qu'une partie non essentielle de sa fortune dans un État membre autre que l'État dont il est résident n'est pas, en règle générale, dans une situation comparable à celle des résidents de cet autre État membre et que le refus des autorités concernées de lui accorder l'abattement dont bénéficient ces derniers ne constitue pas une discrimination à son encontre.

39 Selon M. D., toutefois, la circonstance que la réglementation de l'État membre de résidence de l'intéressé ne prévoit pas d'impôt sur la fortune implique que cet intéressé ne bénéficie dans aucun des États membres concernés de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale aux fins de l'application d'un abattement et crée une situation discriminatoire à son encontre. M. D. fait valoir que, aux Pays-Bas, l'abattement appliqué aux résidents tient compte de la situation personnelle et familiale de ceux-ci puisqu'il varie en fonction de la situation matrimoniale du contribuable concerné. Afin d'éviter que lui soit appliqué un traitement moins favorable que celui qui est réservé aux résidents des Pays-Bas, il conviendrait donc, d'après M. D., que cet État membre lui accorde les mêmes avantages que ceux dont bénéficient ces derniers.

40 Cette argumentation ne saurait être retenue.

41 En effet, le traitement différencié entre résidents et non-résidents appliqué par l'État membre dans lequel l'intéressé ne détient que 10 % du montant de sa fortune et l'absence, dans ce cas, d'application d'un abattement s'explique par le fait que

l'intéressé ne détient qu'une partie non essentielle de sa fortune dans cet État et qu'il ne se trouve dès lors pas dans une situation comparable à celle des résidents. La circonstance que l'État de résidence de l'intéressé a aboli l'impôt sur la fortune est sans incidence sur cette situation de fait. Dès lors que l'intéressé détient l'essentiel de sa fortune dans l'État dont il est résident, l'État membre dans lequel il ne détient qu'une partie de sa fortune n'est pas tenu de lui accorder les avantages qu'il accorde à ses propres résidents

42 Il y a lieu d'ajouter que les circonstances du litige au principal se distinguent de celles de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Wallentin, précité, dans la mesure où des montants tels que la pension alimentaire obtenue par M. Wallentin de ses parents ainsi que la bourse de soutien qu'il recevait de l'État allemand ne constituaient pas, par nature, des revenus imposables en vertu du droit fiscal de cet État. Dans ces conditions, les montants obtenus par M. Wallentin en Allemagne, d'une part, et la fortune détenue par M. D. dans cet État membre, d'autre part, ne peuvent être considérés comme comparables aux fins de déterminer si, pour l'imposition de la fortune qu'il possède aux Pays-Bas, M. D. doit pouvoir bénéficier de l'abattement prévu par la législation de ce dernier État.

43 Il convient donc de répondre à la première question que les articles 56 CE et 58 CE ne s'opposent pas à une réglementation selon laquelle un État membre refuse aux contribuables non-résidents, qui détiennent l'essentiel de leur fortune dans l'État dont ils sont résidents, le bénéfice des abattements qu'il accorde aux contribuables résidents.

Sur la deuxième question

Remarques préliminaires

44 La deuxième question est relative à l'application de la convention belgo-néerlandaise eu égard aux règles prévues par le traité interdisant la discrimination en matière de

libre circulation des capitaux. Conformément aux dispositions de l'article 25, paragraphe 3, de cette convention, dont les termes s'appliquent aux deux États membres parties à celle-ci, une personne physique résidant en Belgique bénéficie aux Pays-Bas des abattements et autres avantages que ce dernier État applique à ses propres résidents.

45 Il en résulte qu'un résident de la Belgique, se trouvant dans une situation analogue à celle de M. D., possédant aux Pays-Bas un bien immobilier ne représentant que 10 % du montant de l'ensemble de sa fortune, bénéficie, contrairement à M. D., de l'abattement accordé par le Royaume des Pays-Bas à ses propres résidents en matière d'impôt sur la fortune.

46 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi s'interroge sur la licéité au regard du traité de la différence de traitement existant, dans un tel cas, entre le résident de la Belgique et le résident de l'Allemagne. Cette juridiction demande, en substance, si les articles 56 CE et 58 CE s'opposent à ce que, en application d'une convention bilatérale visant à prévenir la double imposition, un État membre reconnaisse uniquement aux résidents de l'autre État partie à la convention l'abattement qu'il accorde à ses propres résidents, sans étendre celui-ci aux résidents des autres États membres.

Observations soumises à la Cour

47 M. D. soutient que la différence, résultant de l'application de la convention belgo-néerlandaise, entre sa situation et celle d'un résident de la Belgique se trouvant dans une situation équivalente constitue une discrimination interdite par le traité. D'une part, la Cour aurait certes admis des différences de traitement entre citoyens communautaires découlant de la répartition des compétences fiscales mais l'octroi de l'abattement aux seuls résidents de la Belgique ne serait pas le résultat d'une telle répartition. D'autre part, le traitement réservé par le Royaume des Pays-Bas aux

résidents de la Belgique ne refléterait pas non plus un traitement réciproque accordé aux résidents des Pays-Bas par le Royaume de Belgique, puisque ce dernier État ne prévoirait plus d'impôt sur la fortune et n'accorderait donc aucun abattement aux résidents des Pays-Bas disposant d'un bien immobilier sur son territoire.

48 Les gouvernements ayant présenté des observations et la Commission soutiennent à l'inverse que la différence de traitement entre une personne telle que M. D. et un résident de la Belgique n'est pas discriminatoire. Ils font valoir qu'un État membre, partie à une convention bilatérale, n'est aucunement tenu, en vertu du traité, d'étendre à tous les résidents communautaires les avantages qu'il accorde aux résidents de l'État membre contractant. Lesdits gouvernements et la Commission font état du danger que comporterait, pour l'application des conventions bilatérales existantes et de celles que les États membres pourraient être amenés à conclure à l'avenir, l'extension des avantages prévus par une convention bilatérale à tous les résidents communautaires et de l'insécurité juridique que cette extension engendrerait.

Réponse de la Cour

49 Il convient de rappeler que, en vertu de 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.

50 La Cour a constaté dans l'arrêt du 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, Rec. p. I-2793, point 23), que, 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 que les États membres n'ont conclu, au titre de l'article 293 CE, aucune convention multilatérale à cet effet.

D.

51 En l'absence d'autres mesures communautaires ou de conventions impliquant tous les États membres, de nombreuses conventions bilatérales ont été conclues entre ces derniers.

52 Ainsi que la Cour l'a déjà rappelé, les États membres sont libres, dans le cadre de ces conventions, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale (voir arrêt du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, point 57). La Cour a également admis qu'une différence de traitement entre ressortissants des deux États contractants, résultant de cette répartition, ne saurait être constitutive de discrimination contraire à l'article 39 CE (voir arrêt Gilly, précité, point 30).

53 Le litige au principal n'a cependant pas pour objet les conséquences d'une répartition des compétences fiscales à l'égard des ressortissants ou des résidents d'États membres parties à une même convention, mais vise à établir une comparaison entre la situation d'une personne résidente d'un État tiers à une telle convention et celle d'une personne couverte par cette convention.

54 À cet égard, il y a lieu de rappeler que le champ d'application d'une convention fiscale bilatérale est limité aux personnes physiques ou morales mentionnées dans celle-ci.

55 Toutefois, il existe des situations où les avantages d'une convention bilatérale peuvent être étendus à un résident d'un État membre n'ayant pas la qualité de partie à ladite convention.

56 Ainsi, la Cour a jugé que, s'agissant d'une convention préventive de double imposition conclue entre un État membre et un pays tiers, le principe du traitement national impose à l'État membre partie à ladite convention d'accorder aux établissements stables de sociétés non-résidentes les avantages prévus par la convention aux mêmes conditions que celles qui s'appliquent aux sociétés résidentes (voir arrêt Saint-Gobain ZN, précité, point 59).

57 Dans un tel cas, l'assujetti non-résident disposant d'un établissement stable dans un État membre est considéré comme étant dans une situation équivalente à celle d'un assujetti résident de cet État.

58 Il importe de rappeler cependant que la deuxième question posée par la juridiction de renvoi part de la prémisse qu'un non-résident tel que M. D. n'est pas dans une situation comparable à celle d'un résident des Pays-Bas. La question vise à savoir si la situation de M. D. peut être comparée à celle d'un autre non-résident qui bénéficie d'un traitement particulier en vertu d'une convention préventive de la double imposition.

59 Un traitement similaire au regard de l'impôt sur la fortune aux Pays-Bas d'un assujetti, tel que M. D., résident de l'Allemagne et d'un assujetti résident de la Belgique présuppose que ces deux assujettis soient considérés comme étant dans la même situation.

60 Or, il convient de rappeler que, afin d'éviter que les mêmes revenus et le même patrimoine soient imposés à la fois aux Pays-Bas et en Belgique, la convention belgo-néerlandaise prévoit à son article 24 une répartition de la compétence fiscale entre ces deux États membres, ainsi qu'une règle énoncée à son article 25, paragraphe 3, selon laquelle les personnes physiques résidentes de l'un de ces deux États bénéficient dans l'autre État des déductions personnelles qui sont accordées par ce dernier à ses propres résidents.

61 Le fait que ces droits et obligations réciproques ne s'appliquent qu'à des personnes résidentes de l'un des deux États membres contractants est une conséquence inhérente aux conventions bilatérales préventives de la double imposition. Il en découle qu'un assujetti résident de la Belgique ne se trouve pas dans la même situation qu'un assujetti résidant en dehors de la Belgique en ce qui concerne l'impôt sur la fortune établi à raison de biens immobiliers situés aux Pays-Bas.

62 Une règle telle que celle prévue à l'article 25, paragraphe 3, de la convention belgo-néerlandaise ne saurait être analysée comme un avantage détachable du reste de la convention, mais en fait partie intégrante et contribue à son équilibre général.

63 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la deuxième question posée que les articles 56 CE et 58 CE ne s'opposent pas à ce qu'une règle prévue par une convention bilatérale visant à prévenir la double imposition telle que la règle en cause au principal, ne soit pas, dans une situation et dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, étendue à un résident d'un État membre non partie à ladite convention.

Sur la troisième question

64 La troisième question n'étant posée que pour le cas où une réponse affirmative serait donnée à l'une des deux premières questions, il n'y a pas lieu d'y répondre.

Sur les dépens

65 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 (grande chambre) dit pour droit:

1) **Les articles 56 CE et 58 CE ne s'opposent pas à une réglementation selon laquelle un État membre refuse aux contribuables non-résidents, qui détiennent l'essentiel de leur fortune dans l'État dont ils sont résidents, le bénéfice des abattements qu'il accorde aux contribuables résidents.**

2) **Les articles 56 CE et 58 CE ne s'opposent pas à ce qu'une règle prévue par une convention bilatérale visant à prévenir la double imposition telle que la règle en cause au principal, ne soit pas, dans une situation et dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, étendue à un résident d'un État membre non partie à ladite convention.**

Signatures.