

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

25 octobre 2007*

Dans l'affaire C-464/05,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le rechtbank van eerste aanleg te Hasselt (Belgique), par décision du 21 décembre 2005, parvenue à la Cour le 27 décembre 2005, dans la procédure

Maria Geurts,

Dennis Vogten

contre

Administratie van de BTW, registratie en domeinen,

Belgische Staat,

* Langue de procédure: le néerlandais.

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M^{me} R. Silva de Lapuerta, MM. E. Juhász (rapporteur), J. Malenovský et T. von Danwitz, juges,

avocat général: M^{me} J. Kokott,

greffier: M^{me} M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 7 décembre 2006,

considérant les observations présentées:

- pour M^{me} M. Geurts et M. D. Vogten, par M^{es} A. van Zantbeek, A. Nijs et A. Verbeke, advocaten,

- pour le gouvernement belge, par M. M. Wimmer et M^{me} L. Van den Broeck, en qualité d'agents, assistés de M^{es} R. Deblauwe, C. Docclo et N. Labeeuw, advocaten,

- 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 15 février 2007,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 43 CE et 56 CE concernant, respectivement, la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux.

- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M^{me} M. Geurts et M. D. Vogten, en leur qualité d'héritiers légaux de M. J. Vogten, à l'Administratie van de BTW, registratie en domeinen (administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines, ci-après les «autorités fiscales belges»), au sujet du refus de ces dernières de leur accorder une exonération des droits de succession.

Le cadre juridique

La réglementation nationale

- 3 Aux termes de l'article 3 de la Constitution belge, la Belgique comprend trois régions: la Région wallonne, la Région flamande et la Région bruxelloise.

- 4 Conformément à l'article 3, premier alinéa, point 4, de la loi spéciale relative au financement des communautés et des régions, du 16 janvier 1989 (*Moniteur belge* du 17 janvier 1989, p. 850), telle que modifiée par la loi spéciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, du 13 juillet 2001 (*Moniteur belge* du 3 août 2001, p. 26646), les droits de succession d'habitants du Royaume de Belgique sont des impôts régionaux. En vertu de l'article 4, paragraphe 2, de cette loi spéciale du 16 janvier 1989, les régions sont compétentes pour déterminer le taux d'imposition et les exonérations des droits de succession.
- 5 L'article 1^{er}, point 1, du code des droits de succession établi par l'arrêté royal n° 308, du 31 mars 1936 (*Moniteur belge* du 7 avril 1936, p. 2403), confirmé par la loi du 4 mai 1936 (*Moniteur belge* du 7 mai 1936, p. 3426, ci-après le «code des droits de succession»), prévoit qu'un droit de succession est dû sur la valeur de tout ce qui est recueilli dans la succession du défunt par ses héritiers, déduction faite des dettes.
- 6 L'article 60 bis dudit code, tel qu'il s'applique aux successions ouvertes dans la Région flamande, inséré par le décret du Parlement flamand contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 1997 (decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997), du 20 décembre 1996 (*Moniteur belge* du 31 décembre 1996, p. 32555), tel que modifié par le décret du Parlement flamand contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2000 (decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2000), du 22 décembre 1999 (*Moniteur belge* du 30 décembre 1999, p. 50232), dispose:

«§ 1^{er} Par dérogation aux articles 48 et 48/2, est exonérée des droits de succession la valeur nette:

- a) des avoirs investis à titre professionnel par le défunt ou son conjoint dans une entreprise familiale; et

- b) des actions d'une société familiale ou des créances à l'égard d'une telle société, à condition qu'au moins 50 pour cent de l'entreprise ou des actions de la société aient appartenu sans interruption, au cours des trois années précédant le décès, au défunt et/ou à son conjoint, et que ces actions ou ces créances soient mentionnées spontanément dans la déclaration de succession.

[...]

§ 2. Par entreprise familiale, il faut entendre: une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou une profession libérale, exploitée ou exercée personnellement par le défunt et/ou son conjoint, en collaboration ou non avec d'autres personnes.

§ 3. Par société familiale, il faut entendre: la société dont le siège de direction effective est établi dans un État membre de l'Union européenne et qui:

— soit remplit elle même les conditions des §§ 1^{er}, 5 et 8;

— soit détient des actions et, le cas échéant, des créances de filiales qui remplissent ces conditions.

[...]

§ 5. L'exonération n'est accordée que si l'entreprise ou la société employait au moins 5 travailleurs, exprimés en unités à temps plein, dans la Région flamande pendant les trois années qui ont précédé le décès.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, l'exonération est appliquée respectivement à 20 %, 40 %, 60 % ou 80 % de la valeur nette définie au § 9, lorsque l'entreprise ou la société employait 1, 2, 3 ou 4 travailleurs, exprimés en unités à temps plein, en Région flamande pendant les trois années qui ont précédé le décès. L'exonération ne peut être obtenue et conservée que dans la mesure où les actions ou les créances restent en possession des héritiers qui bénéficient de la réduction pendant 5 ans après le décès. [...]

Le nombre de travailleurs employés est déterminé à partir des déclarations requises dans le cadre de la législation sociale. [...]

L'exonération n'est conservée que si le nombre de membres du personnel employés dans la Région flamande, exprimé en unités à temps plein, est maintenu chaque année au même niveau pendant les cinq premières années qui suivent le décès. [...]

[...]

§ 8. L'entreprise ou la société ne peut prétendre à l'exonération que si, pendant une période qui court de trois ans avant à cinq ans après le décès et conformément aux dispositions de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, elle établit des comptes annuels qui sont également utilisés pour justifier la déclaration à l'impôt sur les revenus.

Les entreprises ou sociétés n'ayant pas leur siège social sur le territoire de la Région flamande doivent dresser des comptes annuels conformément à la législation en la matière applicable au lieu où leur siège social est établi.

[...]

§ 10. Sous peine de nullité, l'application de l'article 60 bis est subordonnée à l'observation des conditions suivantes:

- 1° l'application de l'article 60 bis est sollicitée formellement dans la déclaration;
- 2° l'attestation délivrée par la Région flamande certifiant que les conditions prévues au présent article en matière d'emploi et de capital sont remplies est jointe à la déclaration.

[...]

§ 11. Les héritiers qui souhaitent bénéficier des dispositions de l'article 60 bis adressent une demande sous pli recommandé au Gouvernement flamand en vue d'obtenir l'attestation visée au § 10.

[...]»

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 7 Il ressort de la décision de renvoi que M^{me} M. Geurts et M. D. Vogten sont, respectivement, la veuve et le fils de M. J. Vogten, ressortissant néerlandais né le 25 juin 1959 aux Pays-Bas et décédé le 6 janvier 2003. Au moment de son décès et au cours, au moins, des cinq années précédentes, M. J. Vogten résidait en Région flamande. Il n'est pas contesté que son domicile fiscal était situé sur le territoire de cette région et que, de ce fait, l'article 60 bis du code des droits de succession est applicable à sa succession.

- 8 Le patrimoine commun de feu M. J. Vogten et de son épouse comprenait, entre autres, 100 % des parts de Jos Vogten Beheer BV et de Vogten Staal BV, sociétés de droit néerlandais ayant leur siège social à Maastricht (Pays-Bas). Il n'est pas contesté que ces deux entreprises étaient des sociétés familiales au sens de l'article 60 bis, paragraphe 3, du code des droits de succession. L'actif du patrimoine commun comprenait également une créance, au sens de l'article 60 bis, paragraphe 1, sous b), du même code, de 1 110 568 euros à l'égard de la société Jos Vogten Beheer.

- 9 Il est également constant que, depuis plus de trois ans avant le décès de M. J. Vogten, chacune des deux sociétés en question employait de façon ininterrompue plus de cinq travailleurs aux Pays-Bas. Plus précisément, il ressort du dossier soumis à la Cour que Vogten Staal BV employait neuf travailleurs et Jos Vogten Beheer BV dix-huit travailleurs.

- 10 Les autorités fiscales belges ont refusé d'accorder aux héritiers de M. J. Vogten le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 60 bis du code des droits de succession, au motif qu'une des conditions établies dans cette disposition n'était pas remplie, à savoir que les travailleurs des sociétés Vogten Staal et Jos Vogten Beheer n'étaient pas employés en Région flamande. Le montant des droits de succession dus en l'occurrence s'élève à 839 485,60 euros.

- 11 Saisi du recours formé contre cette décision de refus par les héritiers de M. J. Vogten, le rechtbank van eerste aanleg te Hasselt, ayant des doutes quant à la compatibilité de la condition inscrite à l'article 60 bis, paragraphe 5, premier alinéa, du code des droits de succession avec les dispositions du traité CE en matière de droit d'établissement et de libre circulation des capitaux, et considérant que la réponse à la question soulevée ne résultait pas de la jurisprudence de la Cour, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Convient-il d'interpréter le droit communautaire, en particulier les articles 43 CE et 56 CE, en ce sens qu'il faille considérer comme compatible avec ces articles une restriction découlant d'une disposition de la législation en matière de successions d'un État membre, en l'occurrence l'article 60 bis du code [...] des droits de succession [...], disposition qui exonère l'ayant droit du défunt, soit l'héritier, des droits de succession sur les parts d'une société familiale ou sur une créance à l'égard d'une telle société sous la condition de l'emploi, par ladite société, d'au moins cinq travailleurs pendant les trois années qui ont précédé le décès, mais limite cette exonération au cas où [ces] travailleurs sont employés dans une région déterminée de cet État membre (en l'occurrence la Région flamande)?»

Sur la question préjudicielle

- 12 Par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si les articles 43 CE et 56 CE s'opposent à une réglementation fiscale d'un État membre en matière de droits de succession qui exclut de l'exonération de ces droits prévue pour les entreprises familiales les entreprises qui emploient, durant les trois années précédant la date du décès du de cujus, au moins cinq travailleurs dans un autre État membre, alors qu'elle octroie une telle exonération lorsqu'un tel emploi se situe dans une région du premier État membre.

- 13 Il convient de relever, à titre liminaire, que l'exonération en cause au principal est applicable aux sociétés familiales, à savoir à celles qui étaient détenues, au cours des trois années précédant le décès, par le défunt, éventuellement conjointement avec les membres de sa famille proche, à concurrence d'au moins 50 % du capital social, ce qui conférerait à ceux-ci une influence certaine sur les décisions de la société concernée et leur permettrait d'en déterminer les activités.
- 14 Aux fins d'apprécier la réglementation litigieuse au principal sous l'angle des libertés fondamentales, il y a lieu de relever que la situation d'un ressortissant communautaire qui réside depuis le transfert de son domicile dans un État membre et qui détient la majorité des parts des sociétés établies dans un autre État membre relève, depuis ce transfert, du champ d'application de l'article 43 CE (voir, en ce sens, arrêt du 7 septembre 2006, N, C-470/04, Rec. p. I-7409, point 28).
- 15 Conformément à une jurisprudence constante, même si l'article 43 CE vise notamment, selon son libellé, à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, il s'oppose également à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre d'un de ses ressortissants ainsi que des ressortissants des autres États membres résidant sur son territoire (voir, en ce sens, arrêt du 13 avril 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, points 28 et 29, ainsi que jurisprudence citée).
- 16 La réglementation litigieuse au principal affecte de manière prépondérante la liberté d'établissement et relève, conformément à la jurisprudence de la Cour, du champ d'application des seules dispositions du traité relatives à cette liberté. À supposer qu'une telle mesure nationale ait, comme le soutiennent les requérants au principal, des effets restrictifs sur la libre circulation des capitaux, de tels effets seraient à

considérer comme la conséquence inéluctable d'une éventuelle entrave à la liberté d'établissement et ne justifient pas un examen de ladite mesure au regard des articles 56 CE à 58 CE (voir, en ce sens, arrêt du 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rec. p. I-2107, points 33 et 34, ainsi qu'ordonnance du 10 mai 2007, A et B, C-102/05, Rec. p. I-3871, points 26 et 27).

17 Comme la Cour l'a déjà jugé, les effets d'une législation fiscale en matière de successions sont parmi les considérations qu'un ressortissant d'un État membre pourrait valablement prendre en compte en décidant de faire usage ou non de la liberté de circulation consacrée par le traité (arrêt du 11 décembre 2003, *Barbier*, C-364/01, Rec. p. I-15013, point 75).

18 En imposant comme condition de l'exonération des droits de succession, prévue pour les entreprises familiales, l'emploi d'un certain nombre de travailleurs dans une région de l'État membre concerné durant les trois années précédant la date du décès du de cujus, la réglementation litigieuse au principal traite le propriétaire d'une telle entreprise, ainsi que, après son décès, ses héritiers, de manière différente selon que cette entreprise emploie des travailleurs dans cet État membre ou dans un autre État membre.

19 Conformément à la jurisprudence de la Cour, une réglementation d'un État membre qui consacre une différence de traitement entre les contribuables en fonction du lieu du siège de la société dont ces contribuables sont actionnaires, est en principe contraire à l'article 43 CE (voir, en ce sens, arrêt *Baars*, précité, points 30 et 31). Il en va de même pour une réglementation d'un État membre qui consacre une différence de traitement entre les contribuables en fonction du lieu où la société dont ces contribuables sont propriétaires emploie pendant une certaine période un certain nombre de travailleurs.

- 20 En effet, il résulte de la jurisprudence de la Cour que, en matière de liberté d'établissement, les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, ou le siège en ce qui concerne les sociétés, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination, qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (arrêt du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission, C-156/98, Rec. p. I-6857, point 83, et jurisprudence citée).
- 21 Or, la réglementation en cause au principal impose comme condition de l'octroi de l'avantage qu'elle prévoit l'emploi, pendant une certaine période, d'un certain nombre de travailleurs sur le territoire d'une région de l'État membre concerné, condition qui, incontestablement, peut être plus facilement remplie par une société déjà établie dans ledit État membre.
- 22 Par conséquent, cette réglementation introduit, en vue de l'octroi d'un avantage fiscal, une discrimination indirecte entre les contribuables en fonction du lieu d'emploi d'un certain nombre de travailleurs pendant une certaine période, discrimination qui est susceptible d'entraver l'exercice de la liberté d'établissement par ces contribuables.
- 23 Contrairement à ce que soutient le gouvernement belge, on ne saurait écarter l'existence d'un tel traitement discriminatoire du seul fait que la réglementation en cause ne se réfère pas à l'établissement d'une entreprise sur le territoire de l'État membre en question, mais uniquement à l'emploi d'un certain nombre de travailleurs dans cet État, tout en permettant aux entreprises ayant leur siège dans un autre État membre de bénéficier de l'avantage fiscal concerné lorsqu'elles emploient le nombre requis de travailleurs dans ce premier État membre.

- 24 Un tel traitement ne saurait être admis que s'il poursuit un objectif légitime compatible avec le traité ou se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faudrait-il, dans une telle hypothèse, qu'il soit propre à garantir la réalisation de cet objectif et qu'il n'aille pas au-delà de ce qui est propre pour atteindre l'objectif poursuivi (voir, notamment, arrêts du 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Rec. p. I-10837, point 35; du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. p. I-7995, point 47, ainsi que du 29 mars 2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rec. p. I-2647, point 37).
- 25 Aux fins de justifier la réglementation en cause au principal, le gouvernement belge avance des considérations tenant à la survie de petites et moyennes entreprises et au maintien de l'emploi dans celles-ci en cas de succession dans cet État membre, ainsi qu'aux exigences liées à l'efficacité des contrôles fiscaux.
- 26 Il n'est pas exclu que de telles considérations, en particulier celles tenant à la survie des petites et moyennes entreprises et au maintien de l'emploi dans celles-ci, puissent constituer, dans certaines circonstances et sous certaines conditions, des justifications acceptables d'une réglementation nationale prévoyant un avantage fiscal en faveur des personnes physiques ou morales.
- 27 S'agissant des considérations avancées par le gouvernement belge, il convient de relever que celui-ci n'a pu démontrer la nécessité de réserver l'exonération en cause aux entreprises dites «familiales» qui maintiennent un nombre déterminé d'emplois sur le territoire de l'État membre concerné. En effet, en l'espèce, par rapport à l'objectif d'éviter que la charge de l'impôt sur les successions ne mette en péril la continuation des entreprises familiales, et donc des emplois que celles-ci procurent, les entreprises ayant leur siège dans un autre État membre se trouvent dans une situation comparable à celle des entreprises établies dans ce premier État membre.

- 28 En outre, quant à l'argument tiré par ce gouvernement de la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux en raison du fait que 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 (JO L 336, p. 15), ne s'applique pas aux droits de succession, il suffit de relever que cette difficulté ne saurait justifier le refus catégorique d'accorder les avantages fiscaux en cause puisque les autorités fiscales pourraient demander aux contribuables concernés de fournir eux-mêmes les éléments de preuve qu'elles estiment nécessaires pour assurer pleinement que lesdits avantages ne soient octroyés que dans les cas où les emplois concernés remplissent les critères définis par le droit national (voir, en ce sens, arrêt du 11 octobre 2007, Elisa, C-451/05, Rec. p. I-8251, point 98).
- 29 Il y a donc lieu de répondre à la question posée que, en l'absence de justification valable, l'article 43 CE s'oppose à une réglementation fiscale d'un État membre en matière de droits de succession qui exclut de l'exonération de ces droits prévue pour les entreprises familiales les entreprises qui emploient, durant les trois années précédant la date du décès du de cujus, au moins cinq travailleurs dans un autre État membre, alors qu'elle octroie une telle exonération lorsque les travailleurs sont employés dans une région du premier État membre.

Sur les dépens

- 30 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 (quatrième chambre) dit pour droit:

En l'absence de justification valable, l'article 43 CE s'oppose à une réglementation fiscale d'un État membre en matière de droits de succession qui exclut de l'exonération de ces droits prévue pour les entreprises familiales les entreprises qui emploient, durant les trois années précédant la date du décès du de cujus, au moins cinq travailleurs dans un autre État membre, alors qu'elle octroie une telle exonération lorsque les travailleurs sont employés dans une région du premier État membre.

Signatures