

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

16 juillet 2015 (*)

«Manquement d'État – Libre circulation des capitaux – Articles 63 TFUE et 40 de l'accord EEE – Droits de mutation à titre gratuit – Exonération – Legs et dons – Différence de traitement – Organismes situés dans un autre État membre – Absence de convention fiscale bilatérale»

Dans l'affaire C-485/14,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 3 novembre 2014,

Commission européenne, représentée par MM. J.-F. Brakeland et W. Roels, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République française, représentée par MM. D. Colas et J.-S. Pilczer, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. S. Rodin, président de chambre, MM. E. Levits (rapporteur) et F. Biltgen, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que la République française, en exonérant des droits de mutation à titre gratuit les dons et legs consentis à des organismes publics ou d'utilité publique exclusivement lorsque lesdits organismes sont établis en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'«accord EEE»), ayant conclu avec elle une convention bilatérale, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE.

Le cadre juridique

L'accord EEE et le droit de l'Union

2 Aux termes de l'article 40 de l'accord EEE:

«Dans le cadre du présent accord, les restrictions entre les parties contractantes aux mouvements des capitaux appartenant à des personnes résidant dans les États membres de [l'Union] ou dans les États de l'[Association européenne de libre-échange (AELE)], ainsi que les discriminations de traitement fondées sur la nationalité ou la résidence des parties ou sur la localisation du placement, sont interdites. Les dispositions nécessaires à l'application du présent article figurent à l'annexe XII.»

3 Ladite annexe XII, intitulée «Libre circulation des capitaux», fait référence à la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité [article abrogé par le traité d'Amsterdam] (JO L 178, p. 5).

4 En vertu de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 88/361, les mouvements de capitaux sont classés selon la nomenclature établie à l'annexe I de cette directive.

5 Ladite nomenclature comprend treize catégories de mouvements de capitaux. Sous la rubrique XI de cette nomenclature, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», figurent les mouvements de capitaux suivants:

«[...]

B. Dons et donations

[...]

D. Successions et legs

[...]»

Le droit français

6 En vertu de l'article 777 du code général des impôts (ci-après le «CGI»), les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique sont soumis aux tarifs fixés entre frères et sœurs, soit un taux de 35 % ou de 45 %. Cet article prévoit néanmoins deux exceptions, l'une établie au point I de l'article 794 du CGI en faveur d'autorités publiques régionales ou locales, l'autre à l'article 795 du CGI.

7 L'article 794 du CGI prévoit:

«I. Les régions, les départements, les communes, leurs établissements publics et les établissements publics hospitaliers sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit sur les biens qui leur adviennent par donation ou succession affectés à des activités non lucratives.

[...]»

8 L'article 795 du CGI dispose:

«Sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit:

1° Les dons et legs d'œuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, faits aux établissements pourvus de la personnalité civile,

autres que ceux visés au I de l'article 794, si ces œuvres et objets sont destinés à figurer dans une collection publique;

2° Les dons et legs consentis aux établissements publics ou d'utilité publique, dont les ressources sont exclusivement affectées à des œuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé;

[...]

4° Les dons et legs faits aux établissements publics charitables autres que ceux visés au I de l'article 794, aux mutuelles et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance, à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux.

Il est statué sur le caractère de bienfaisance de la disposition par le décret rendu en conseil d'État ou l'arrêté préfectoral qui en autorise, le cas échéant, l'acceptation;

5° Les dons et legs faits aux fondations universitaires, aux fondations partenariales et établissements d'enseignement supérieur reconnus d'utilité publique, aux sociétés d'éducation populaire gratuite reconnues d'utilité publique et subventionnées par l'État, aux associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publique et aux établissements reconnus d'utilité publique ayant pour objet de soutenir des œuvres d'enseignement scolaire et universitaire régulièrement déclarées;

6° Les dons et legs de sommes d'argent ou d'immeubles faits aux établissements pourvus de la personnalité civile autres que ceux visés au I de l'article 794 avec obligation, pour les bénéficiaires, de consacrer ces libéralités à l'achat d'œuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, destinés à figurer dans une collection publique, ou à l'entretien d'une collection publique;

7° Les dons et legs faits aux organismes d'habitations à loyer modéré ou à leurs unions;

[...]

9° Les dons et legs faits à l'office national des anciens combattants et victimes de guerre;

10° Les dons et legs faits aux associations culturelles, aux unions d'associations culturelles et aux congrégations autorisées;

11° Les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique autres que ceux visés au I de l'article 794, aux sociétés particulières ou autres groupements régulièrement constitués, en tant qu'ils sont affectés, par la volonté expresse du donateur ou du testateur, à l'érection de monuments aux morts de la guerre ou à la gloire de nos armes et des armées alliées.

12° Conformément à l'article L. 322-8 du code de l'environnement, les dons et legs d'immeubles situés dans les zones définies à l'article L. 322-1 du code précité, faits au profit du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres.

13° Les dons et legs d'immeubles situés dans les cœurs des parcs nationaux, faits au profit de l'établissement public du parc national concerné.

14° Les dons et legs consentis aux fonds de dotation répondant aux conditions fixées au g du 1 de l'article 200.»

- 9 Une note de la direction générale des finances publiques, publiée au *Bulletin officiel des Finances publiques-Impôts* et figurant sous la cote DB 7 G 261 de la documentation de base du ministère de l'Économie et des Finances précise:

«[...]

40. Les exonérations de droits de mutation édictées par le CGI en faveur de certains organismes et établissements ne sont, en principe, applicables qu'aux collectivités françaises.

Toutefois, ces avantages peuvent bénéficier à des collectivités étrangères lorsqu'il existe en cette matière un régime de réciprocité entre la France et le pays considéré. Cette réciprocité doit résulter d'une convention internationale ou d'un accord particulier. Il en est ainsi pour les collectivités étrangères à caractère public ou à but désintéressés situées dans [certains] États ou territoires [...]

[Le tableau qui figure à ce point 40 mentionne notamment le Royaume de Belgique, le Royaume d'Espagne, la République italienne, la République d'Autriche, la République portugaise, la République de Finlande et le Royaume de Suède, ainsi que les conventions fiscales préventives de la double imposition en matière de donation et de droits de succession conclues entre ces États membres et la République française].

41. Des accords particuliers ont également été conclus entre la France et certains pays dont la liste figure ci-dessous permettant aux institutions culturelles créées en France par ces États de bénéficier de l'exonération de droits de mutation pour les dons et legs qu'elles recueillent. Toutefois, il faut que les organismes intéressés soient des institutions culturelles officielles, c'est-à-dire des collectivités, qui, non seulement répondent aux définitions et objectifs fixés dans les conventions culturelles conclues entre la France et les États considérés, mais aussi qui ont été créées par eux directement ou par des organismes officiels agissant pour le compte desdits États.

[Le tableau qui figure à ce point 41 mentionne notamment la République fédérale d'Allemagne, le Royaume d'Espagne, la République italienne, la Hongrie et la République d'Autriche].»

La procédure précontentieuse

- 10 Par suite de la réception de plusieurs plaintes, la Commission a décidé, le 18 septembre 2008, d'envoyer une lettre de mise en demeure à la République française, notifiée à cette dernière le 23 septembre suivant, dans laquelle cette institution considérait que, en maintenant en vigueur des mesures fiscales défavorables aux organismes équivalents à ceux définis aux articles 794 et 795 du CGI, établis dans les autres États membres de l'Union ou dans les autres États parties à l'accord EEE, la République française manquait aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 12 CE, 18 CE et 56 CE ainsi que des articles 28 et 40 de l'accord EEE. La Commission a invité la République française à présenter ses observations dans un délai de deux mois suivant la réception de cette lettre.
- 11 La République française a répondu à ladite lettre de mise en demeure par une lettre du 9 décembre 2008, reçue par la Commission le 11 décembre suivant, en contestant, dans sa totalité, l'analyse juridique effectuée par la Commission et en faisant valoir, à titre principal, que le régime fiscal des dons et legs en vigueur en France établissait une distinction entre des contribuables qui n'étaient pas dans des situations objectivement comparables, au regard de leur résidence et du lieu d'investissement des capitaux, et, à titre subsidiaire, que cette différence de traitement se justifiait par le motif d'intérêt général tiré de la nécessité de garantir la cohérence du système fiscal et d'assurer le recouvrement de l'impôt.

- 12 N'étant pas convaincue par les arguments présentés par la République française, la Commission a émis, le 20 novembre 2009, un avis motivé, notifié à cet État membre le 23 novembre suivant, dans lequel elle a confirmé sa position exprimée dans sa lettre de mise en demeure et a attiré l'attention des autorités françaises sur l'arrêt Persche (C-318/07, EU:C:2009:33). Cette institution a en outre invité la République française à prendre les mesures nécessaires pour se conformer à cet avis motivé dans un délai de deux mois à compter de la réception de celui-ci.
- 13 La République française a répondu audit avis motivé par une note du 2 février 2010, reçue par la Commission le 10 février suivant, dans laquelle cet État membre a réitéré en substance les arguments présentés dans sa réponse à ladite lettre de mise en demeure.
- 14 La République française n'ayant entrepris, dans le délai imparti, aucune action afin de mettre fin au manquement reproché, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Argumentation des parties

- 15 La Commission fait valoir que la législation française en cause, telle qu'interprétée de manière constante par l'administration française, prévoit un taux d'imposition de 35 % ou de 45 % sur les dons et legs effectués en faveur d'organismes établis hors de France, alors qu'une exonération est prévue en ce qui concerne les dons et legs effectués en faveur d'organismes comparables établis en France. Or, une telle différence de taux rendrait moins attrayants les mouvements de capitaux transfrontaliers et constituerait donc une restriction à la libre circulation des capitaux.
- 16 Il n'existerait aucune différence de situation objective entre un organisme public ou d'utilité publique établi sur le territoire français et un organisme établi dans un autre État membre de l'Union ou dans un autre État partie à l'accord EEE. De surcroît, la restriction en cause ne saurait non plus être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général.
- 17 La République française reconnaît que, en maintenant en vigueur des mesures fiscales défavorables aux organismes d'intérêt général et sans but lucratif, équivalents à ceux définis aux articles 794 et 795 du CGI, établis dans les autres États membres de l'Union et dans les autres États parties à l'accord EEE, elle a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE.
- 18 Toutefois, cet État membre relève que l'article 61 de la loi n° 2014-1655, du 29 décembre 2014, de finances rectificative pour 2014, entrée en vigueur le 30 décembre suivant, a inséré dans le CGI un article 795-0 A ayant pour objet de rendre la législation française conforme à l'article 63 TFUE et à l'article 40 de l'accord EEE. Il ajoute que la publication et l'entrée en vigueur du décret prévu au point III de l'article 795-0 A du CGI sont imminentes.
- 19 En outre, selon la République française, la publication de ce décret d'application ne constituerait pas une condition nécessaire pour l'obtention de l'exonération des droits de mutation en cause, puisque les personnes morales ou les organismes de même nature que ceux mentionnés aux articles 794 et 795 du CGI, constitués sur le fondement d'un droit étranger et dont le siège est situé dans un autre État membre de l'Union ou dans un autre État partie à l'accord EEE ayant conclu avec la République française une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, peuvent déjà revendiquer le bénéfice d'une telle exonération, sur le fondement du point II de l'article 795-0 A du CGI. La République française suggère, par conséquent, à la Commission de se désister de son recours.

Appréciation de la Cour

- 20 Il importe de relever, en premier lieu, que l'article 63, paragraphe 1, TFUE interdit de façon générale les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres (voir, notamment, arrêts *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, point 18 et jurisprudence citée, ainsi que *Missionswerk Werner Heukelbach*, C-25/10, EU:C:2011:65, point 21).
- 21 En l'absence, dans le traité FUE, d'une définition de la notion de «mouvements de capitaux», au sens de l'article 63, paragraphe 1, TFUE, la Cour a précédemment reconnu une valeur indicative à la nomenclature qui constitue l'annexe I de la directive 88/361, même si celle-ci a été adoptée sur le fondement des articles 69 et 70, paragraphe 1, du traité CEE (devenus articles 69 et 70, paragraphe 1, du traité CE, articles abrogés par le traité d'Amsterdam), étant entendu que, conformément à l'introduction de cette annexe, la liste qu'elle contient ne présente pas un caractère exhaustif (voir, notamment, arrêts *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, EU:C:2006:131, point 39; *Eckelkamp e.a.*, C-11/07, EU:C:2008:489, point 38, ainsi que *Arens-Sikken*, C-43/07, EU:C:2008:490, point 29).
- 22 Or, les dons et legs apparaissent sous la rubrique XI, intitulée «Mouvements de capitaux à caractère personnel», figurant à l'annexe I de la directive 88/361 (voir notamment, en ce qui concerne les dons, arrêt *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, point 24, et, s'agissant des successions, arrêt *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, EU:C:2006:131, point 40).
- 23 En l'espèce, la législation française en cause, telle qu'interprétée de manière constante par l'administration française et telle qu'elle se présentait au terme du délai fixé dans l'avis motivé de la Commission, prévoit une exonération des droits de mutation à titre gratuit des dons et legs effectués en faveur de certains organismes et établissements, énumérés par ladite législation, établis en France. En revanche, les dons et legs effectués en faveur d'organismes comparables établis dans un autre État membre sont imposés à un taux de 35 % ou de 45 %, à moins qu'une convention préventive de la double imposition en matière de droits de donation et de droits de succession soit conclue entre la République française et ledit État membre. Ainsi qu'il ressort du dossier soumis à la Cour, la République française avait conclu une telle convention avec sept États membres seulement.
- 24 Cette législation aboutit donc à ce que les dons et legs soient imposés plus lourdement lorsqu'ils sont consentis en faveur d'organismes et d'établissements établis dans un État membre autre que la République française, et a pour effet de diminuer la valeur de ces dons et legs (voir, par analogie, arrêt *Missionswerk Werner Heukelbach*, C-25/10, EU:C:2011:65, point 24).
- 25 En outre, la possibilité d'obtenir une exonération fiscale est susceptible d'influer de façon significative sur l'attitude du contribuable et l'absence d'une telle exonération des dons et legs effectués en faveur d'organismes et d'établissements établis dans un État membre autre que la République française est de nature à dissuader les contribuables d'effectuer des dons ou legs à leur profit (voir, en ce sens, arrêts *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, point 38; *Commission/Autriche*, C-10/10, EU:C:2011:399, point 26, et *Missionswerk Werner Heukelbach*, C-25/10, EU:C:2011:65, point 25).
- 26 Une telle législation constitue donc une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 63 TFUE.
- 27 En second lieu, il convient de rappeler que, si des restrictions à la libre circulation des capitaux entre les ressortissants d'États parties à l'accord EEE doivent être appréciées au regard de l'article

40 de cet accord et de l'annexe XII de celui-ci, ces stipulations revêtent la même portée juridique que celle des dispositions, identiques en substance, de l'article 63 TFUE (voir arrêts Commission/Pays-Bas, C-521/07, EU:C:2009:360, point 33; Commission/Italie, C-540/07, EU:C:2009:717, point 66, et Commission/Allemagne, C-284/09, EU:C:2011:670, point 96).

- 28 Par suite et pour les motifs exposés aux points 23 à 25 du présent arrêt, il y a lieu de considérer que la législation française en cause constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, prohibée, en principe, par l'article 40 de l'accord EEE.
- 29 La République française n'a invoqué devant la Cour aucune raison impérieuse d'intérêt général qui serait susceptible de justifier, en l'espèce, la restriction à la libre circulation des capitaux, au sens de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE.
- 30 Pour autant que la République française fait état des travaux législatifs ayant pour objet de rendre la législation française conforme à l'article 63 TFUE et à l'article 40 de l'accord EEE, il suffit de rappeler qu'il est de jurisprudence constante que l'existence d'un manquement doit être appréciée en fonction de la situation de l'État membre telle qu'elle se présentait au terme du délai fixé dans l'avis motivé et que les changements intervenus par la suite ne sauraient être pris en compte par la Cour (voir, notamment, arrêts Commission/Grèce, C-351/13, EU:C:2014:2150, point 20, et Commission/Belgique, C-317/14, EU:C:2015:63, point 34).
- 31 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours de la Commission doit être considéré comme fondé.
- 32 Il y a lieu, par conséquent, de constater que la République française, en exonérant des droits de mutation à titre gratuit les dons et legs consentis à des organismes publics ou d'utilité publique exclusivement lorsque lesdits organismes sont établis en France ou dans un autre État membre de l'Union ou dans autre État partie à l'accord EEE ayant conclu avec elle une convention bilatérale, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE.

Sur les dépens

- 33 Aux termes de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République française et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (sixième chambre) déclare et arrête:

- 1) **La République française, en exonérant des droits de mutation à titre gratuit les dons et legs consentis à des organismes publics ou d'utilité publique exclusivement lorsque lesdits organismes sont établis en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992, ayant conclu avec elle une convention bilatérale, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen.**
- 2) **La République française est condamnée aux dépens.**

Signatures

* Langue de procédure: le français.